



UNIVERSIDAD ESTATAL DE MILAGRO

UNIDAD ACADÉMICA DE CIENCIAS ADMINISTRATIVAS Y COMERCIALES

**PROYECTO DE GRADO PREVIO A LA OBTENCIÓN DEL TÍTULO DE
INGENIERO EN CONTADURIA PUBLICA Y AUDITORÍA - CPA**

TÍTULO DEL PROYECTO:

**“IMPACTO TRIBUTARIO, CONTABLE Y SOCIETARIO QUE CAUSA EL
IMPUESTO A LA RENTA QUE GRAVA AL SUPERAVITEN ENTIDADES
PRIVADAS SIN FINES DE LUCRO QUE ADMINISTRAN RECURSOS PUBLICOS
SIN ASIGNACIONES PRESUPUESTARIAS Y QUE OPERAN MEDIANTE
AUTOGESTION”**

AUTOR:

José Abdón Cruz Fabre

GUAYAQUIL, Marzo 2013

ECUADOR

ACEPTACIÓN DEL TUTOR

Por la presente hago constar que he analizado el proyecto de grado presentado por José Abdón Cruz Fabre, para optar el título de Ingeniero en Contabilidad y Auditoría y que acepto tutoriar al estudiante, durante la etapa del desarrollo del trabajo hasta su presentación, evaluación y sustentación.

Milagro, Marzo del2013

Ing. Roberto Cabezas Cabezas, MBA

DECLARACIÓN DE AUTORÍA DE LA INVESTIGACIÓN

El autor de esta investigación declara ante el consejo Directivo de la Unidad Académica de Ciencias Administrativas y Comerciales de la Universidad Estatal de Milagro, que el trabajo presentado es de mi propia autoría; no contiene material escrito por otra persona, salvo el que esta referenciado debidamente en el texto; parte del presente documento o en su totalidad no ha sido aceptado para el otorgamiento de cualquier otro Título o Grado de una Institución Nacional o Extranjera.

Milagro, Marzo del 2013

José Abdón Cruz Fabre
C.C. # 09-08929433

CERTIFICACIÓN DE LA DEFENSA

El TRIBUNAL CALIFICADOR previo a la obtención del Título de Ingeniero en Contaduría Pública y Auditoría - CPA, otorga al presente proyecto de investigación las siguientes calificaciones:

MEMORIA CIENTIFICA	()
DEFENSA ORAL	()
TOTAL	()
EQUIVALENTE	()

PRESIDENTE DEL TRIBUNAL

PROFESOR DELEGADO

PROFESOR SECRETARIO

DEDICATORIA

Este trabajo de investigación de grado está dedicado a Dios; a mi esposa Alexandra; a mis hijos y a mis padres, porque han sido la motivación de culminar la carrera y aguardaron pacientemente logro alcanzado.

A mi amada esposa y a mis hijos, por el tiempo de ellos y como el mejor apoyo pensando siempre en el éxito, tiempo de un valor incalculable que los hace merecedores de este trabajo. A mi padre, a quien pido perdón por haberlo hecho esperar tanto tiempo para lograr lo que él siempre espero de mí.

A mi amigo Roberto Tolosano, quien acertadamente dirige el Instituto Bolivariano y en convenio con la mejor universidad, la Universidad de Milagro de quien me siento orgulloso de haber sido su alumno y dedico este trabajo y mi titularización.

José Abdón Cruz Fabre

AGRADECIMIENTO

Me complace de sobre manera, a través de este trabajo exteriorizar mi sincero agradecimiento a la Universidad Estatal de Milagro, y por ello a los distinguidos docentes quienes con su profesionalismo, ética y sus conocimientos puestos de manifiesto en las aulas, enrumbaron a cada uno de los egresados para ser útiles a la sociedad y de manera especial a mi tutor Ms. Roberto Cabezas Cabezas.

Mi gratitud especial a los asesores consultados y a todos mis compañeros que de alguna u otra manera han colaborado con el proceso que ha llevado el realizar esta investigación y a mis profesores de la carrera, que dieron su mejor tiempo para impartirnos con esmero enseñanza y preparación para que este anhelo llegue a culminar en el presente éxito.

José Abdón Cruz Fabre

CESION DE DERECHOS DE AUTOR

Máster

Lcdo. Jaime Orozco Hernández
Rector de la Universidad Estatal de Milagro

Presente.

Mediante el presente documento, libre y voluntariamente procedo a hacer entrega de la Cesión de Derecho del Autor del Trabajo realizado como requisito previo para la obtención de mi Título de Tercer Nivel, cuyo tema fue **“IMPACTO TRIBUTARIO, CONTABLE Y SOCIETARIO QUE CAUSA EL IMPUESTO A LA RENTA QUE GRAVA AL SUPERAVITEN ENTIDADES PRIVADAS SIN FINES DE LUCRO QUE ADMINISTRAN RECURSOS PUBLICOS SIN ASIGNACIONES PRESUPUESTARIAS Y QUE OPERAN MEDIANTE AUTOGESTION”** y que corresponde a la Unidad Académica de Ciencias Administrativas y Comerciales.

Milagro, Marzo del 2013

José Abdón Cruz Fabre
C.C. #09008929433

INDICE GENERAL

INTRODUCCION	1
CAPITULO I.....	4
1.1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	4
1.1.1. Problematización.....	4
1.1.2. Delimitación del problema	5
1.1.3. Formulación del problema	5
1.1.4. Sistematización del problema	5
1.1.5. Determinación del tema	6
1.2. OBJETIVOS.....	6
1.2.1. Objetivo General	6
1.2.2. Objetivos Específicos	6
1.3. JUSTIFICACION	7
1.3.1. Justificación de la Investigación	7
CAPITULO II.....	8
MARCO REFERENCIAL	8
2.1. MARCO TEORICO	8
2.1.1. Antecedentes históricos	8
2.1.2. Antecedentes referenciales.....	18
2.1.3. Fundamentación	38
2.1.4. Fundamentación de la Reinversión del Superávit en Entidades Privadas sin Fines de Lucro en el Ecuador	47
2.2. MARCO LEGAL	51
2.3. MARCO CONCEPTUAL	55
2.3.1. Hipótesis General.....	60
2.3.2. Hipótesis Particulares	60
2.3.3. Declaración de Variables	61
2.3.4. Operacionalización de las Variables	63
CAPITULO III.....	64
MARCO METODOLOGICA	64
3.1. TIPO Y DISEÑO DE LA INVESTIGACION Y SU PERSPECTIVA	64
3.2. LA POBLACION Y LA MUESTRA.....	65
3.2.1. Características de la población	65
3.2.2. Delimitación de la población.....	65
3.2.3. Tipo de muestra	66
3.2.4. Tamaño de la muestra	66
3.2.5. Proceso de selección	66
3.3. LOS METODOS Y LAS TECNICAS.....	67
3.4. PROCESAMIENTO ESTADISTICO DE LA INFORMACIÓN	67

CAPITULO IV.....	69
ANALISIS E INTERPRETACION DE LOS RESULTADOS.....	69
4.1. ANALISIS DE LA SITUACION ACTUAL	69
4.2. ANALISIS DEL RESULTADO DE LAS ENTREVISTAS.....	70
4.3. RESULTADOS.....	90
4.4. VERIFICACION DE HIPOTESIS.....	91
4.4.1. Hipótesis General.....	91
4.4.2. Hipótesis Particulares	92
CAPITULO V.....	99
PROPUESTA.....	99
5.1. TEMA	99
5.2. FUNDAMENTACION	99
5.3. JUSTIFICACION	101
5.4. OBJETIVOS	103
5.4.1. Objetivo General de la propuesta.....	103
5.4.2. Objetivos Específicos de la Propuesta.....	103
5.5. UBICACION	103
5.6. FACTIBILIDAD.....	104
5.6.1. Aspecto Administrativo.....	104
5.6.2. Aspecto Legal	104
5.6.3. Aspecto Técnico.....	105
5.7. DESCRIPCION DE LA PROPUESTA.....	106
5.7.1. Actividades.....	106
5.7.2. Recursos.....	106
5.7.2.1. Estructura de la Gerencia Financiera.....	107
5.7.2.2. Manual de Contabilidad de la entidad.....	115
5.7.2.3. Catálogo de Cuentas Contables	116
5.7.2.4. Instructivo del Catálogo de Cuentas Contable.....	119
5.7.2.5. Estado de Ejecución Presupuestaria	142
5.7.2.6. Talento Humano	144
5.7.2.7. Recursos Financieros y Medios de Trabajo.....	144
5.7.3. Impacto	145
5.7.4. Cronograma	145
5.7.5. Lineamiento para evaluar la propuesta.....	146
CONCLUSIONES	147
RECOMENDACIONES	148
BIBLIOGRAFIA	149
ANEXOS.....	150

INDICE DE CUADROS

Cuadro 1

Operacionalización de las Variables

Cuadro 2

Factibilidad de la Propuesta

Cuadro 3

Presupuesto por el desarrollo del proyecto

Cuadro 4

Asociación Presupuestaria a Partida Contable

Cuadro 5

Recursos materiales utilizados

Cuadro 6

Cronograma

INDICE DE GRAFICOS

Gráfico 1

Mapa de Distribución Territorial del Ecuador

Gráfico2

Organigrama de la Gerencia Financiera

Gráfico3

Diagrama de Procedimiento de la Gerencia Financiera

Gráfico4

Esquema de Clasificador Presupuestario asociado a Cuentas Contables



**UNIVERSIDAD ESTATAL DE MILAGRO
UNIDAD ACADÉMICA DE CIENCIAS ADMINISTRATIVAS Y COMERCIALES**

**PROYECTO DE GRADO PREVIO A LA OBTENCIÓN DEL TÍTULO DE
INGENIERO EN CONTADURIA PUBLICA Y AUDITORÍA - CPA**

TÍTULO DEL PROYECTO:

**“IMPACTO TRIBUTARIO, CONTABLE Y SOCIETARIO QUE CAUSA EL
IMPUESTO A LA RENTA QUE GRAVA AL SUPERAVIT EN ENTIDADES
PRIVADAS SIN FINES DE LUCRO QUE ADMINISTRAN RECURSOS PUBLICOS
SIN ASIGNACIONES PRESUPUESTARIAS Y QUE OPERAN MEDIANTE
AUTOGESTION”**

RESUMEN

Las entidades sin fines de lucro u organizaciones no gubernamentales, surgen de la iniciativa social aportando con su cobertura a la atención de necesidades básicas no cubiertas por el Estado ni por el sector privado. En su mayor parte operan con recursos públicos debiéndose someter a un complejo el manejo contable no estandarizado que permitan la revelar la información financiera de manera clara y precisa sin espacio a interpretaciones subjetivas, debido a que los recursos públicos no pierden su naturaleza aun cuando son administrados por personas de derecho privado es decir que el sujeto activo no pierde la titular de los recursos. La formulación y ejecución de presupuestos anuales y plurianuales, están asociados a cuentas contables no precisamente de la contabilidad general. La norma tributaria, no discrimina entidades sin fines de lucro con su composición patrimonial pública de aquellas de capital 100% privado. El diseño, busca eliminar potenciales cargas fiscales; contar con un adecuado y permanente control interno; y, aprovechamiento del crédito tributario resultante de los impuestos gravados en compras como ventas.

SUPERAVIT

AHORRO FISCAL

ESQUEMA CONTABLE



**UNIVERSIDAD ESTATAL DE MILAGRO
UNIDAD ACADÉMICA DE CIENCIAS ADMINISTRATIVAS Y COMERCIALES**

**PROYECTO DE GRADO PREVIO A LA OBTENCIÓN DEL TÍTULO DE
INGENIERO EN CONTADURIA PUBLICA Y AUDITORÍA - CPA**

TÍTULO DEL PROYECTO:

**“IMPACTO TRIBUTARIO, CONTABLE Y SOCIETARIO QUE CAUSA EL
IMPUESTO A LA RENTA QUE GRAVA AL SUPERAVIT EN ENTIDADES
PRIVADAS SIN FINES DE LUCRO QUE ADMINISTRAN RECURSOS PUBLICOS
SIN ASIGNACIONES PRESUPUESTARIAS Y QUE OPERAN MEDIANTE
AUTOGESTION”**

ABSTRACT

The nonprofit organizations or NGO's, social initiative arising from their coverage providing the basic needs not covered by the State and by the private sector. For the most part operate with public funds being due to submit to a complex non-standardized accounting management that allow disclose financial information clearly and accurately without room for subjective interpretation, because public funds do not lose their nature even when administered by private legal entities is that a person does not lose the resource owner. The formulation and implementation of annual budgets and multi-year financial accounts are associated with not just general accounting. The tax legislation does not discriminate nonprofit entities with public equity composition of those 100% private capital. The design seeks to eliminate potential tax charges, have an adequate and permanent internal control and utilization of tax credits resulting from taxes levied on purchases and sales.

SURPLUS

TAX SAVING

ACCOUNTING SCHEMA

INTRODUCCION

Las Entidades sin Fines de Lucro, llamadas también organizaciones no gubernamentales conocidas como ONG, surgen de la iniciativa social de la voluntad de los ciudadanos de pertenecer o crear asociaciones heterogéneas aportando con su cobertura a la atención de las necesidades presentes, no cubiertas por el Estado ni por el Sector Privado.

Este sector no Lucrativo, de patrimonio impersonal, en ocasiones va más allá de la producción de bienes o servicios, no destinados en principio a la venta, cuya definición resultado equivocada interpretación o negativa a lo que dice que no son, por cuanto aporte social produce utilidad o ganancia.

El Gasto Tributario o “renuncia tributaria”, utilizado por primera vez en 1967 en Estados Unidos de Norte América (EE.UU.), se refiere a las exenciones, deducciones y otros beneficios en el Impuesto a la Renta. Las normas tributarias vigentes, establecen la exoneración del Impuesto a la Renta a los Ingresos destinados a los fines específicos de las Instituciones de carácter Privado Sin fines de Lucro legalmente constituidas; y, los excedentes obtenidos en el ejercicio fiscal, siempre que sean reinvertidos el cierre del siguiente ejercicio económico.

Los valores que deja de percibir el Estado por esta exoneración constituyen una Subvención de carácter público o Gasto Tributario para el Estado.

Deber primordial del Estado es planificar el desarrollo nacional; erradicar la pobreza; promover el desarrollo sustentable; redistribuir equitativamente los recursos y como parte de la política fiscal, otorgar incentivos para la inversión; el financiamiento; manejo de los tributos y subsidios, beneficiando a sectores de la economía con bienes y servicios públicos socialmente deseables y ambientalmente aceptables.

Esta investigación, luego de haber identificado el problema que busca mitigar el potencial impacto del Impuesto a la Renta que grava al Superávit, a través del tiempo conociendo los orígenes de los Tributos se ha podido fundamentar bajo el conocimiento de su naturaleza y marco jurídico, la esencia misma de la iniciativa social que realizan las empresas privadas sin fines de lucro en beneficio de los grupos sociales más vulnerable y lo que resultaría de la falta de un adecuado reconocimiento contable de las transacciones derivada de la administración de recursos público.

Por lo expuesto en resumen, resulta necesario proponer un esquema contable que revele adecuadamente el manejo de esos recursos públicos administrados por entidades privadas sin fines de lucro, reconociendo al Sujeto Activo del Tributo; acorde con principios contables y tributarios; regulaciones societarias según su personería jurídica, cumpliendo con los fines específicos y la ejecución de un adecuado Control Interno.

SIN FIN DE LUCRO	SUPERAVIT	CONTABLE	GRAVA	REINVERSION
-------------------------	------------------	-----------------	--------------	--------------------

La Investigación está dividida en cuatro capítulos y la Propuesta en el Capítulo V:

En el **Capítulo I**, se describe el problema, su planteamiento, la ubicación del problema en su contexto, la situación del conflicto, causas del problema y consecuencias para con base en estos aspectos llegar a la delimitación, formulación y evaluación del problema, estableciendo el objetivo general y los objetivos específicos. Estos aspectos permitirán concluir respecto de la Justificación e importancia del tema.

En el **Capítulo II**, se define el marco teórico, esto es la fundamentación científica de la investigación, definiciones, conceptos, preguntas de investigación y definición de las variables de investigación.

En el **Capítulo III**, se aborda la Metodología y se comenta la modalidad de la investigación, métodos de investigación, tipos y niveles de investigación, población.

En el **Capítulo IV**, se da respuesta a las diez (10) preguntas formuladas; analizando e interpretando los resultados de las entrevistas, analizando los comentarios y las respuestas obtenidas de los consultores y especialistas que separa arribar a las conclusiones fundamentadas después del análisis e interpretación de los datos, al tiempo de formular recomendaciones, que constituyen la parte más significativa e importante del proyecto. Con un juicio práctico se proponen alternativas de solución al problema de investigación.

El **Capítulo V**, presenta la Propuesta, su justificación, fundamentación, objetivos, importancia y ubicación; se analiza la factibilidad y provee el plan de ejecución con su respectivo cronograma, recursos, presupuesto, impacto y evaluación.

CAPITULO I

EL PROBLEMA

1.1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

1.1.1. Problematización

El Ministerio de Economía a través del Director del Servicio de Rentas Interna, en los últimos años, ha venido fortaleciendo el control tributario, ampliando el universo de contribuyentes obligados al pago de tributos de fuente ecuatoriana obtenida de las actividades económicas desarrolladas dentro del País, por personas naturales o jurídicas; públicas, privadas o de economía mixta.

Es imperiosa la necesidad de procedimientos contables tributarios específicos aplicables a entidades de derecho privado sin fines de lucro que prestan servicios públicos recibiendo en contra prestación una tasa, que es administrada por la entidad delegada.

Los fondos públicos originados en un tributo administrados por Sujetos Pasivos, pierden su condiciones de tales; y, por consiguiente son de plena responsabilidad del Sujeto Activo del Tributo, en este caso el Cedente o Delegante de la administración de los bienes y recursos, sin que exista la descripción plena del tratamiento contable y tributario para el registro adecuado de esta operación.

El problema mencionado, se enfrenta a la falta de directrices y aplicación de los procedimientos contables – tributarios y renta sujeta a Impuesto sobre fondos de origen público; y, el reconocimiento del ahorro fiscal como un “Aporte del Estado” al concretarse la reinversión del Superávit obtenido en el ejercicio fiscal del año anterior, reconocimiento no autorizado por la Junta de Socios; Pago Indebido de Impuesto y aporte sin Flujo de Efectivo a los Resultados con Restricción.

El cumplimiento fiscal y revelación contable de las transacciones derivadas de esta norma jurídica requiere de una estructuración de los registros contables aplicable a los sujetos activos obligados a su cumplimiento y por esta operación en particular, que en la práctica carece redifusión, lineamientos y criterios técnicos contables para el tributo que grava al Superávit y la reinversión de este último.

1.1.2. Delimitación del problema

Campo : Financiero

Área : Tributaria - Contable

País : Ecuador

Región : Costa

Provincia : Guayas

Cantón : Guayaquil

Población : Instituciones privadas sin fines de lucro que administran recursos públicos, mediante autogestión.

Tiempo : 5 años

1.1.3. Formulación del problema

¿Qué impacto fiscal, societario, financiero y contable implica el Impuesto gravado a la falta de Reinversión del Superávit?

1.1.4. Sistematización del problema

¿Qué impacto financiero implica el pago del Impuesto por falta de Reinversión del Superávit?

¿Qué efecto legal origina pagar un tributo que por su naturaleza no tiene origen en la Renta?

¿La disposición tributaria de que manera incide societariamente al considerar ahorro fiscal un Aporte del Estado?

¿De qué manera incide el tratamiento del Superávit al no contar con directrices contables?

¿De qué manera incide el reconocimiento de los Ingresos Tributarios como parte de los Ingresos propios de la entidad?

¿Qué efecto legal origina la disposición del "Superávit" en razón de la norma tributaria?

1.1.5. Determinación del tema

La norma tributaria vigente trata principalmente sobre la disposición del Superávit como parte de la gestión de la administración que involucra el potencial pago de Impuesto sobre el valor resultante del ejercicio fiscal no reinvertido en el periodo siguiente, asociado al reconocimiento contable de la participación patrimonial del Estado como consecuencia del ahorro fiscal a favor de la entidad y de las transacciones derivadas de la aplicación de la norma con un impacto directo sobre los costos del servicio.

1.2. OBJETIVOS

1.2.1. Objetivo General

Realizar un estudio tributario que refleje impacto tributario, contable y societario del Impuesto gravado a la falta de Reinversión del Superávit por parte de las entidades privadas sin fines de lucro mediante consultoría con expertos tributarios.

1.2.2. Objetivos Específicos

Conocer el efecto financiero que causa el Impuesto a la Renta que grava la "No reinversión del Superávit".

Analizar la naturaleza jurídica de la base imponible para el cálculo del Impuesto a la Renta sobre el "Superávit no reinvertido".

Evaluar si el ahorro por exoneración del Impuesto a la Renta generado por la "Reinversión del Superávit", genera un registro contable por el Aporte del Estado.

Identificar los efectos contables que origina la aplicación de la disposición tributaria del "Superávit" resultante del ejercicio fiscal.

Identificar los efectos contables que origina el reconocimiento de los Ingresos como propios y no como Ingresos Tributarios.

Conocer el impacto de la disposición de la cuenta patrimonial del "Superávit" dispuesto por norma tributaria.

1.3. JUSTIFICACION

1.3.1. Justificación de la Investigación

Las Instituciones privadas sin fines de lucro, de acuerdo a su naturaleza u objeto social, están constituidas para desarrollar actividades con responsabilidad social desarrolladas a través de los recursos que reciben de los aportantes, que deben ser destinados única y exclusivamente para cumplir con su objeto y misión.

De la norma tributaria en el Ecuador, vigente para las entidades privadas sin fines de lucro; se ha observado que el tratamiento de la disposición no refiere directrices contables para su aplicación de manera uniforme en entidades cuyos Ingresos obtenidos en el ejercicio fiscal, generan Superávit (contable), que tiene su origen en el efecto neto resultante de los registros de las transacciones presupuestadas como Gastos que afectan a cuentas del Balance General y no al de Resultados. En el Ecuador al 31 de Diciembre existen 6.205 Fundaciones según la Subsecretaría de Economía Solidaria del Ministerio de Inclusión Económica y Social (**Ver Anexo 3**), por lo cual se efectuarán entrevistas técnicas a consultores tributarios, razón que da origen al caso de estudio y presentación de este Trabajo de Investigación.

CAPITULO II

MARCO REFERENCIAL

2.1. MARCO TEORICO

2.1.1. Antecedentes históricos

La historia de los impuestos es tan antigua como la sociedad misma. En la medida en que los grupos humanos se han organizado en comunidades independientes, convirtiéndose en una contribución que se establece por ley para que los ciudadanos aporten al Estado, mediante un pago en dinero o especie destinados para asuntos ceremoniales y para las clases dominantes. Los impuestos son la base principal que sustenta los gastos del Estado.

Impuestos en la antigüedad

Los tributos son tan antiguos como el hombre, su origen se remonta a los albores de la humanidad y su aparición obedece a la religión o la guerra. Las primeras leyes tributarias aparecen en Egipto, China y Mesopotamia, textos muy antiguos en escritura cuneiforme de hace aproximadamente cinco mil años que señalaban: “se puede amar a un príncipe, se puede amar a un rey, pero ante un recaudador de impuestos, hay que temblar”.

Los fragmentos de tablas de arcilla hallados en la antigua Babilonia, indican que ya en el año 3.800 a. de C. los censos se llevaban a cabo con carácter fiscal estimando futuros por concepto de impuestos o para proceder al reclutamiento militar. El Código de **Hammurabi** era una colección de leyes y edictos de él rey, de Babilonia y que se considera el primer código conocido de la historia, con un epílogo que lo

glorifica para conseguir la paz, con una explícita referencia a que el monarca fue llamado por los dioses para:

La causa de la justicia prevalezca en el mundo, para destruir al malvado y al perverso.

La gente disfrute de un gobierno estable y buenas reglas.

El fuerte no pueda oprimir al débil y la justicia acompañe a la viuda y al huérfano.

El aspecto religioso, es al parecer, el más remoto de los orígenes de los tributos, sus motivaciones son la necesidad de atenuar sus temores, calmar a los dioses o manifestarle su agradecimiento mediante ofrendas en especie y sacrificios de seres humanos o animales.

En las diferentes organizaciones sociales de la antigüedad surge la clase sacerdotal y cada uno de sus miembros "... no trabajaba como el resto del grupo, vivían de las ofrendas que el pueblo hacía a sus divinidades".

Los sacerdotes egipcios en donde se añade la cualidad de astrónomos a su profesión sacerdotal, dirigían desde la ciudad que hoy se conoce como El Cairo, el culto a "Ra" (al Sol), y con gran celo debían vigilar que los tributos llegaran puntualmente a las arcas del dios Ra.

Una forma común de tributar era por medio del trabajo físico (prestación personal), a ello se atribuye la construcción de la pirámide del rey Keops en el año 2,500 A. C., misma que duro veinte años, participando aproximadamente unas 100,000 personas que acarreaban materiales desde Etiopia.

Los recaudadores de impuestos eran conocidos como escribas; en un período impusieron un impuesto en el aceite de cocina y para asegurarse de que los ciudadanos no estaban burlando el impuesto, auditaban las cantidades consumidas y que no usaban residuos de otros procesos de cocina como sustitutos para el aceite gravado.

El pueblo tenía que arrodillarse ante los cobradores de impuestos del faraón, quienes además de presentar su declaración, tenían que pedir gracias, usaban piezas de cerámica como recibos de impuestos. El rey Minos recibía hasta seres humanos como tributo.

En China, Confucio fue inspector de hacienda del príncipe Dschau en el estado de Lu en el año 532 a. de C. Lao Tse decía que al pueblo no se le podía dirigir bien por las excesivas cargas de impuestos.

En tiempos de guerra, los griegos creaban un impuesto conocido como **eisfora**(pago, contribución), 1er. Impuesto a la riqueza – Solón 428 a. C., 500 dracmas a quien poseía 6.000 dracmas. Nadie estaba exento del impuesto, que era usado para pagar gastos especiales de guerra. Los griegos fueron una de las pocas sociedades capaces de rescindir el impuesto una vez que la emergencia de guerra había pasado. Cuando por el esfuerzo de guerra se generaban ingresos adicionales, los recursos eran utilizados para devolver el impuesto.

Los celtas, quienes tras invadir la vecina Tracia por el año de 279 a. de C., impusieron tributo a la ciudad de Macedonia y los bizantinos durante el reinado de Alejandro Magno para asegurarse fondos, exigieron un impuesto sobre los barcos.

Atenas imponía el **metoikion** (impuesto a los extranjeros) obligado a pagar quienes no tenían madre y padre atenienses; un dracma para hombres y medio dracma para mujeres.

Durante la república, en Roma, se hizo famosa la función de los "**publicanos**", apareciendo la figura de Mateo, puesto algo detestable y poco santo como lo manifestaban los primeros discípulos de Jesús cuando iba a comer en casa de éste, convirtiéndose en escritor de uno de los Evangelios del Nuevo Testamento de la Santa Biblia.

Augusto en Roma, decretó un impuesto del uno por ciento sobre los negocios globales llamado **Centésima**. El Emperador Constantino extiende los impuestos a todas las ciudades incorporadas para "**hacer grande a Roma**", según sus propias

palabras. La política tributaria, unida al despilfarro de los gastos, llevaba al imperio a la ruina e intentaron remediarlo con reformas fiscales, que fueron puestas en vísperas de un cambio político fundamental: cuando Roma iba a convertirse de pueblo conquistador a estado vencido.

En los reinos cristianos, se cobraban impuestos en razón de las necesidades que del Rey: hacer una guerra, construir un puente, el impuesto venía a establecerse por la necesidad y por tanto, no era necesario hacer un documento de previsión de gastos e ingresos (presupuesto).

En la España musulmana, los tributos se diversificaron. Se establecieron impuestos sobre las cosechas, las transacciones económicas, derechos de paso, rebaños, tierras, edificaciones; y, dos impuestos muy importantes: los derechos de aduana y las gabelas que se pagaban al comprar o vender algo.

En el México precolombino, se entregaban a los aztecas bolas de caucho, águilas, serpiente y anualmente mancebos a los que se les arrancaba el corazón como parte de sus ceremonias religiosas, mejoraron su técnica de tributación, utilizando a los **calpixquis** (def. el que guarda la casa) los cuales llevaban como signo distintivo o credencial una vara en una mano y un abanico y con la otra se dedicaban al cobro de tributos, consistentes en una infinidad de objetos y productos naturales como el algodón y los metales preciosos que posteriormente fue sustituido por el cobro de impuestos en monedas por el gobierno Español.

El **Código Mendocino**(Antonio de Mendoza – Virrey España 1.535) dice que se pagaban tributos con artículos procesados como las telas, además de la existencia de un registro (matrícula de tributos).

El cobro de tributos para los Incas en Perú, consistía en que el pueblo ofrecía lo que producía con sus propias manos al dios rey, mismo que a cambio les daba lo necesario para su subsistencia, apoyado claro por un ejército de funcionarios. Para hacer sus cuentas los Incas utilizaban unas cuerdas anudadas por colores (dependiendo del impuesto) llamadas “**quipus**”, las cuales se anudaban conforme a

su cuantía. Eran tan complicados los procesos, que se tenía que solicitar la asistencia de asesores fiscales llamados “quipus-camayoc” (sabios del imperio Inca).

Como se puede observar, en la antigüedad, la forma de pagar y cobrar tributos no era del todo equitativa y más bien obedecía a situaciones de capricho, mandato divino o sojuzgamiento de un pueblo por otro. También podemos ver que los mismos seres humanos eran parte de los tributos y eran destinados a sacrificios ceremoniales u obligados a realizar trabajos físicos.

Impuestos en la edad media

Al evolucionar la sociedad, las ofrendas se tornaron obligatorias y la clase sacerdotal se volvió fuerte y poderosa, llegando a ser la principal latifundista del mundo medieval, ejerciendo gran influencia sobre las monarquías conjuntamente con la clase militar, con la cual en ocasiones se confundía, como el caso de las huestes guerreras promovidas por la iglesia conocidas como las cruzadas a la Orden de los Templarios, organización fundada en 1119 para defensa y protección de los peregrinos que viajaban a Jerusalén, después en Europa llegaron a conformar uno de los poderes económicos más importantes por sus posesiones, convirtiéndose en un centro financiero dedicado al préstamo de capital hasta el año 1311 cuando fue abolida por el concilio de Viene.

En la Edad Media, los **vasallos y siervos** (súbdito obligado a pagar feudo) para cumplir con sus contribuciones tenían que prestar servicios personales o retribuciones de tipo económico, liquidables en dinero o en especie hasta asesorar al señor en sus negocios.

Los servicios personales radicaban en prestar el servicio militar, acompañando a la guerra al señor feudal, alojar en su casa a los visitantes del mismo, cancelar con vegetales o animales que crecían en las pequeñas parcelas que les eran asignadas, obligaciones que se fueron desvaneciendo en el tiempo, el clero recibía un impuesto en especie en forma de vino.

Otro impuesto era el de la mano muerta, que consistía en el derecho que tenía el señor feudal de adjudicarse de los bienes de los difuntos cuando estos morían sin dejar hijos o intestados. El señor también se adjudicaba de los bienes de los extranjeros que morían dentro de su territorio.

Existía un impuesto que gravaba la propiedad territorial que gravaba el inmueble sin importar la situación económica del propietario, para su cobro se contaba con un catastro que se renovaba cada treinta años clasificándola en tres tipos según su fertilidad; comparando su cuota con la del vecino elegido por él sino estaba de acuerdo, lo que se llama ahora derecho de igualdad proporcional.

También pagaban tasas de rescate como sustituto del tributo, que consistían en la entrega de determinadas cantidades de dinero con el propósito de suprimir servicios personales o en especie, con lo que nacieron los diferentes tipos de impuestos.

El impuesto de la barba era común en la Rusia de Pedro El Grande, en tiempos de Felipe III de España, existían impuestos a la nobleza, extendidos a títulos y órdenes; pago por el derecho de justicia, que lo hacían los siervos y los villanos cuando comparecían ante los tribunales para solicitar justicia.

Como paréntesis, es importante recalcar que nuestra Constitución en su artículo 17, nos da como garantía individual la gratuidad del servicio de justicia, que a la letra señala: “Los tribunales estarán expeditos para administrar justicia en los plazos y términos que fija la Ley; su servicio será gratuito quedando en consecuencia, prohibidas las Costas Judiciales”.

Los impuestos modernos, como los conocemos hoy, se instauraron a finales del siglo XIX y principios del siglo XX. Dentro de los tributos que se crearon en este período, destacaron: el impuesto sobre la renta al exportador, al importador, al vendedor y los impuestos a la producción, entre otros (la cadena productiva).

El impuesto de peaje, se cobraba al transitar por determinados caminos o por cruzar algún puente, el cual se llamaba pontazgo. Un ejemplo es que en el año de 1218

todo mercader foráneo que cruzará por San Owen o sus alrededores para vender especias en Inglaterra tenía que pagar al castellano una libra de pimienta

Otro ejemplo, alrededor del año 1500 en Europa, consistía en presentar sus impuestos en efectivo a los **Kammerer** (tesoreros). Actualmente en Alemania, los encargados de la administración financiera municipal, llevan el título citado en aquella época.

Los castigos que se infringían en la edad media por la omisión del pago de los impuestos, consistían en encarcelar a los infractores en la torre del castillo, en algo parecido a un calabozo húmedo, oscuro, sucio, con animales e insectos; también utilizaban cámaras de tormento. Otro castigo para quien no pagara impuestos lo constituía el tener que pasarse el resto de sus días como galeote, es decir, forzado a trabajar en las galeras.

Durante los 300 años del sistema de gobierno colonial en México, hubo confusión en el sistema recaudatorio, lo que provocó que la Nueva España no alcanzara los niveles de desarrollo deseados, debido a que los tributos recaudados eran muy pocos.

Cuando se fundó la villa de la Veracruz, se estableció el quinto real, que beneficiaban al rey de España, del botín conquistado por los españoles, otro quinto al conquistador Cortés y el sobrante entre los soldados; posteriormente, el rey nombró tesorero real y miembros de la hacienda pública como veedores, ejecutores y **contadores**.

Para sufragar los gastos de los barcos reales que escoltaban a naves que venían o salían de Veracruz a España, se creó un impuesto de avería que llegó hasta mediados del siglo XVIII. Otro impuesto era el denominado de **altamirantazgo** (a favor del Almirante de Castilla) en los puertos de España y sus colonias del 15%, implantado a todos los buques y a las mercaderías por la entrada, salida, carga o descarga de éstas. En 1679 se impuso una contribución que gravaba la venta total de la lotería, con una tasa del 14%.

En la colonia gravaba a los vinos y aguardientes y en la actualidad es el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS), que en la actualidad este impuesto grava una cantidad de productos.

En la colonia se cobraban con frecuencia impuestos extraordinarios, y de manera arbitraria, como era el caso del **Impuesto de Muralla** cuando se construyó un enorme muro en el puerto de Veracruz.

Precursor del impuesto moderno que hoy conocemos, fue creado por los británicos en 1800 para financiar la guerra contra Napoleón, impuesto fue abolido en 1816.

La ley de impuestos de 1861 proponía que “se gravará, recaudará y pagará, sobre el ingreso anual de todas las personas residentes de Estados Unidos, que se derive de cualquier tipo de propiedad, ocupación profesional, empleo, o vocación efectuada en Estados Unidos o cualquier otro lugar, o de cualquier otra fuente.”

La Ley de Impuestos fue aprobada y firmada por el Presidente Lincoln en Julio 1ero. de 1862. Las tasas eran de 3% sobre ingresos mayores de \$600 y de 5% sobre ingresos mayores de \$10,000.00. La renta o valor de renta de su hogar podía ser deducida de los ingresos para determinar la obligación tributaria.

El Comisionado de Impuestos declaró “El pueblo de este país lo ha aceptado con júbilo, para afrontar una exigencia temporal, y no ha provocado serias quejas en esta Administración”.

La aceptación fue debido a la necesidad de ingresos para financiar la guerra civil, mas su cumplimiento no fue alto, las cifras indicaban que 276.661 personas llenaron las declaraciones de impuestos en 1870 cuando la población del país era de aproximadamente 38 millones.

El impuesto fue derogado en 1872 y en su lugar fueron establecidas significativas restricciones de tarifas que fungieron como la mayor fuente de ingresos para los Estados hasta 1913. En 1913 se aprobó la décimo sexta enmienda, que concedía

autoridad al Congreso para gravar los ingresos de la ciudadanía derivadas de cualquier fuente.

Los sistemas de impuestos federales, estatales y locales se han señalado por cambios significativos al paso de los años, en respuesta a circunstancias cambiantes y a cambios en el papel del Gobierno.

Impuestos en la edad contemporánea

En Colombia hacia el año 1820 en el gobierno de Francisco de Paula Santander se toma el modelo inglés y se establece la contribución directa, viable en la práctica solo hasta 1918 que se logra establecer el impuesto a la renta.

Hacia 1870 desapareció el analfabetismo en Estados Unidos y se fundaron universidades públicas en todos los estados, la obra pública no fue descuidada, hubo suficientes recursos para la construcción de canales y carreteras; en el área de salud, este país hizo grandes avances con la construcción de hospitales.

Como el sector privado no pagó impuestos altos, las elevadas utilidades sirvieron para reinvertirse y hacer crecer las empresas, contratar más obreros y empleados, participar en la obra pública; Bell inventó el teléfono y sus inversionistas instalaron las primeras redes telefónicas; Edison inventó la energía eléctrica y quienes lo apoyaron financieramente; se construyeron las primeras plantas eléctricas en Estados Unidos; a través de donaciones se construyeron instituciones las universidades de Chicago, Carnegie Mellon y museos como Metropolitan, Guggenheim, entre otros.

Para 1913, Estados Unidos se perfilaba como la primera potencia mundial, después de haber desarrollado las industrias de acero, ferrocarril, química, motor de combustión, petróleo, enlatado de alimentos y otras más, lo que significó que durante el siglo XIX salió del subdesarrollo, como consecuencia de un estado que administraba correctamente los tributos.

El tipo de impuestos recaudados, sus proporciones y la magnitud de los ingresos recaudados son diferentes de lo que eran hace 50 o 100 años, algunos de esos cambios se vinculan a eventos históricos como la guerra o la aprobación de la Décimo Sexta Enmienda de la Constitución de los Estados Unidos, que otorgaba al Congreso el poder de gravar con un impuesto el ingreso personal.

Durante la Primera Guerra Mundial, los Estados Unidos incrementó grandemente la necesidad de ingresos y el Congreso respondió aprobando la Ley de Ingresos de 1916, aumentando la menor tasa de impuestos de un 1% a un 2 %; impuso gravámenes en haciendas y ganancias comerciales excesivas; hacia 1917, un contribuyente con sólo \$40,000afrentaba una tasa de 16% y el individuo con \$1.5 millones respondía con una tasa de impuestos de 67%.

En 1918, aumentó los impuestos, esta vez elevando la tasa más baja hasta un 6%, y la más alta a un 77%. Estos cambios aumentaron el ingreso de \$716 millones en 1916 a 3,600 millones en 1918.

La economía floreció durante los 1920, esto permitió al Congreso disminuir los impuestos cinco veces, finalmente regresando a la tasa menor de un 1% y a disminuyendo la mayor a un 25%, al disminuir las tasas de gravámenes, y declinar las recaudaciones de impuestos, la economías se fortaleció aún más.

En Octubre de 1929 el desplome del mercado de valores marcó el inicio de la gran depresión. Al reducirse la economía, se redujeron también los ingresos del Gobierno. En 1932 el Gobierno Federal recaudó sólo \$1.900 millones, comparado con \$6.600 millones en 1920. Ante los crecientes déficits presupuestales, que alcanzaron \$2,700 millones en 1931, el Congreso siguió la prevaeciente sabiduría económica de ese tiempo, y aprobó la Ley de Impuestos de 1932, que aumentó dramáticamente las tasas de impuestos una vez más.

En 1953 la Oficina de Recaudaciones Internas recibió un nuevo nombre: **Servicio de Recaudaciones Internas (IRS)**, escogido para enfatizar el aspecto de servicio de su trabajo; para 1959 se había convertido en la **organización de contabilidad, recaudación y procesamiento de declaraciones más grande del mundo.**

Se introdujeron computadores para automatizar y para 1967, todas las declaraciones de impuestos personales y de negocios se procesaban por este medio, desarrollando un método para seleccionar las declaraciones de impuestos que debían ser examinadas.

En 1961 el Congreso aprobó una ley requiriendo que los contribuyentes individuales usaran su número de seguridad social como una forma de identificar su declaración de impuestos. La Ley de Reforma de Impuestos de 1969 redujo las tasas de impuesto sobre ingresos para individuos y fundaciones privadas. El impuesto a la renta contemporáneo, surgió en las primeras décadas del siglo XX, para obligar a que los millonarios, de la categoría de Rockefeller, Carnegie, Harriman, Morgan y otros, se desprendieran de parte de la renta.

Los gobiernos de esos países hicieron lo correcto, primero se creó la riqueza y luego se estableció el tributo. Si estos empresarios gigantes hubieran pagado tributos desde el inicio, difícilmente hubiesen podido crear fuentes de trabajo, inversión en investigación e invención de nuevos bienes y servicios que han beneficiado a la humanidad¹.

2.1.2. Antecedentes referenciales

Las consultas más recurrentes a la autoridad tributaria están relacionadas con el origen de las obligaciones (tributarias); la ley, las ordenanzas y los acuerdos pueden permitir que las autoridades fijen la tarifa de las tasas y contribuciones que se cobren a los contribuyentes, como recuperación de los costos de los servicios que les prestan o participan en los beneficios que les proporcionen.

El sistema y el método para definir tales costos y beneficios, y la forma de hacer su reparto, deben ser fijados por la ley y solo pueden aplicarse a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo, debido a que la facultad impositiva sólo le corresponde a los cuerpos legislativos de

¹(RIVERO CARO, 2012)

cada ente territorial y de la nación a través del Ministerio de Economía y Finanzas o de Hacienda denominado así en algunos países; para lo cual deben expresamente definir tanto el hecho generador del impuesto, como el sujeto pasivo del mismo, su base gravable y la tarifa aplicable.

Es deber constitucional de todo ciudadano tributar y la ley ha establecido que sólo es contribuyente aquella persona responsable directa del pago del tributo que realiza el hecho generador de los tributos; es decir, quien tenga capacidad contributiva en virtud de haber desarrollado actividades que conllevan a realizar el hecho generador de un tributo.

Cuando cayó el muro de Berlín; a partir de 1990, los nuevos gobiernos de las anteriores repúblicas soviéticas, cansados de haber pagado tantos tributos durante décadas, sin recibir nada a cambio, decidieron establecer un impuesto único a la renta.

Esta idea revolucionaria no nació en un país capitalista, fue iniciativa de gente que había vivido en carne propia, la inconveniencia de **pagar impuestos en exceso, que no habían revertido en servicios públicos.**

Ecuador, junto con otras naciones de la región, han sido víctimas de la visión fiscalista de los gobernantes del siglo XIX, que mantuvieron la política tributaria española hasta fines del siglo XIX y malgastaron las rentas públicas; fueron víctimas de los gobernantes del siglo XX, por imponer impuestos emulando leyes tributarias del Primer Mundo, desde los años treinta, cuando el salario mínimo vital era 30 sucres mensuales.

Los impuestos tienen su origen en el precepto Constitucional según todas las personas están en el deber de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de los conceptos de justicia y equidad.

La relación de los tributos con otras normas, concuerda con el derecho constitucional, administrativo, internacional público, penal, laboral, civil y comercial y

otras ciencias como la contable, hacienda pública, economía, política, sociología, informática, administración, historia, geografía y la ética.

En Ecuador, la concepción del Estado no fue claramente definida por nuestros Padres de la Patria, el Gobierno de Juan José Flores comenzó con una estructura orgánica muy pobre: Ministerio del Interior y Ministerio de Guerra. Esto explica que desde el primer presupuesto, se administró muy mal las rentas del Estado.

Haber separado la función económica del Ministerio del Interior y crear en 1831 el Ministerio de Finanzas, no sirvió para manejar con eficiencia las rentas públicas si se considera que en la primera Constitución, no hay referencia a la inversión social ni al desarrollo económico; la mayoría de los artículos tienen que ver con las Fuerzas Armadas y cómo proteger las fronteras.

El péndulo de la historia comenzó a moverse hacia el otro extremo y los gobiernos optaron por iniciar el proceso de reducción del tamaño del Estado y disminución de los impuestos. Al hacerlo, se propusieron mejorar la calidad de vida para la población².

Categoría sin fines de lucro

Una organización sin fines de lucro en su variedad más simple es cualquier organización en la cual sus encargados o las personas que la apoyan no consiguen beneficios. Esto no significa que una organización sin fines de lucro no pueda tener ganancias, suele ser más bien lo contrario. Una organización sin fines de lucro puede producir bienes y servicios, y conseguir ganancias por ello. Incluso puede invertir esos beneficios (en el mercado de valores, por ejemplo) con la esperanza de ganar aún más dinero. Sin embargo, todo el dinero conseguido debe volver a la organización; no se "reparten ganancias" entre sus miembros. Ésta es una de las razones las que las organizaciones sin fines de lucro son más conocidas como organizaciones "no enfocadas en las ganancias".

²(AROSEMENA AROSEMENA, 2009)

Pueden tener ganancias que las ayuden a seguir funcionando, pero ganar dinero no es la razón de su existencia.

Los estados individuales, y no el gobierno federal, son los encargados de conceder el reconocimiento oficial de organización sin fines de lucro. Si quiere solicitar la exención de impuestos, por ejemplo, debe haber sido reconocido como organización sin fines de lucro por el gobierno federal.

Hay tres tipos de organizaciones sin fines de lucro reconocidas para este propósito por el gobierno federal:

- Una sociedad anónima,
- Una asociación civil sin personalidad jurídica, y
- Un fideicomiso.

Convertirse en una sociedad mercantil es quizás la opción más común para las organizaciones comunitarias. Para ser una sociedad anónima, la organización debe estar organizada en conformidad con leyes estatales específicas. Estas leyes exigen tener un “documento fundacional” más conocido como acta de constitución, y unas normas de funcionamiento llamadas comúnmente estatutos sociales. Normalmente hay una junta de directores y funcionarios, y los estatutos sociales (suelen) limitar la responsabilidad de sus miembros en diversos grados.

Con frecuencia, la sociedad anónima es la mejor alternativa para una organización comunitaria. Parte de ello es simplemente una cuestión de percepción, o de comodidad, de la gente con la que trabaja. La gente está familiarizada con las sociedades anónimas; están acostumbradas a trabajar para ellas, y a menudo las perciben como entidades serias y confiables. Además, la limitación de la responsabilidad personal mencionada arriba puede ser muy útil.

Alcanzar la categoría sin fines de lucro y la categoría exenta de impuestos son dos procesos diferentes, que se hacen en momentos distintos (normalmente) y a través de distintos organismos del gobierno. Es importante hacer una distinción de la

categoría sin fines de lucro (la concede el estado), mientras que solicitar la designación exenta de impuestos la concede el gobierno.

Revista económica del IDE, Año XV, No. 09 – Sept. 2009

PERSPECTIVA – Impuestos, Gobierno y Economía: ¿Aliados o enemigos?

Los estados contables constituyen un elemento muy importante para la transmisión de la información patrimonial, económica y financiera de un ente (Resolución Técnica No. 253; “Modificación de la Resolución Técnica No. 11: Normas Particulares de exposición contable para entes sin fines de lucro”) y se hace necesario orientarlos para preparar sus estados contables, mediante un modelo.

Fondos con destino específico

Se incluyen en los fondos que se reciben y computan como recursos en el mismo periodo con ciertos destinos específicos, compuestos por aportes que se reciben directamente o importes netos recaudados a través de la prestación de un servicio a cierto sector de la comunidad o a la comunidad en general. Estos fondos se computarán como recursos en el mismo periodo.

Recursos para fines específicos

Constituyen los aportes recibidos y destinados a fines determinados, tales como aranceles o derechos particulares para determinadas actividades; las partidas integrantes de este estado, deben clasificarse y resumirse de acuerdo con su origen, en aportes de los asociados y en superávit o déficit acumulado.

Aportes de Fondos para fines específicos

Aquellos fondos originados en aportes asociados no considerados como un tercero distinto del ente, destinados al incremento del patrimonio social neto y no a la

³(Junta, Gbno. Argentino, 2008)

prestación de servicios o el desarrollo de actividades recurrentes.

Estos fondos deben transferirse al capital, en la medida de su utilización para el destino previsto.

La reinversión de beneficios extraordinarios

La Ley del Impuesto sobre Sociedades, facilita la renovación del inmovilizado a través de un sistema que permite reducir la carga fiscal por los beneficios obtenidos en la transmisión de elementos del inmovilizado. Una empresa que tributa al tipo general del 35%; aplicará en la cuota, una deducción del 20% del beneficio obtenido en la venta. La deducción implica una obligación que consiste en **reinvertir** la cantidad obtenida en la transmisión, en otro elemento del inmovilizado dentro de los plazos señalados.

La empresa que necesita cambiarse de nave industrial o de oficinas, va a iniciar la inversión y a vender sus actuales instalaciones; esta transacción genera plusvalías, beneficio que se vería reducido en el Impuesto sobre Sociedades, siempre y cuando la empresa reinvierte. Ej.: Una empresa transfiere el inmueble en el que desarrolla su actividad por 900.000 euros y obtiene un beneficio de 200.000 euros, tributará de la siguiente manera:

$$200.000 \text{ euros} \times 35\% = 70.000 - 40.000 \text{ (deducción del 20\% de 200.000): a ingresar 30.000.}$$

La compañía tributará un 15% por las plusvalías obtenidas en la transmisión de su inmueble. Como ya se ha comentado, la empresa asumirá el compromiso de reinvertir en cualquier tipo de inmovilizado y en el plazo establecido⁴.

El impuesto que grava esta operación es producto de una renta originada en la transferencia de un bien a un tercero, cuyo pago no es realizado con el producto de un tributo, por lo cual en este caso en particular se puede apreciar que el Ingreso al

⁴(FERNANDEZ)

ser parte del Superávit resultante, no fuere reinvertido, dicho excedente exige el pago del Impuesto a la Renta sobre la base imponible de las Sociedades.

Con el crecimiento de la actividad económica en general y, en particular, dentro de esta actividad la logística está tomando una importancia muy grande, sobre todo desde la ley de puertos de los 90 que empezó con el desarrollo del Puerto de Montevideo por ingresos logísticos tanto o más que por el turismo, eso es algo que no imaginábamos 15 años atrás, y va a seguir creciendo, sin duda, van a favorecer y a promover el rol de Uruguay como centro logístico nacional.

¿En qué otros aspectos creen que debería trabajar el gobierno?

En nuestra área, que mantenga los controles que lleven a que la actividad sea totalmente formal desde el punto de vista fiscal y de contratación del personal. Eso es algo que todavía tenemos de algún modo en el debe.

Disposiciones técnicas inherentes al Problema

En tanto, la carga fiscal que la actividad empresarial soporta en general todavía es muy alta y representa una traba a la reinversión, sobre todo si se tiene en cuenta que en este país se requiere una alta tasa de inversión.

En un país desarrollado la tasa de inversión es relativamente chica porque no se quiere crecer tanto, entonces se pueden dar el lujo de tener una carga fiscal alta. Pero en un país que quiere desarrollarse y que quiere que tener una alta tasa de inversión, tiene que tener una alta tasa de ahorro; y para tener una alta tasa de ahorro es necesario que los impuestos no sean altos⁵.

NICSP 9

Ingresos Provenientes de Transacciones de Intercambio - Ingreso (Ingreso Público)

⁵(MARTINEZ, 2010)

12. Los Ingresos incluyen sólo los flujos de entrada bruta de los beneficios económicos o el potencial de servicio que la entidad recibe o va a recibir por cuenta propia. Los montos cobrados por cuenta de la principal no constituyen Ingresos. En cambio, sí constituyen Ingresos los montos de cualesquier comisiones cobradas o por cobrar por la cobranza o el manejo de los flujos brutos.

Prestación de Servicios

19. Cuando el resultado de una transacción que involucra la prestación de un servicio se puede estimar de manera confiable, el Ingreso asociado a la transacción se debe reconocer remitiéndose a la etapa de terminación en que se encuentre la transacción a la fecha de presentación de la información. El resultado de una transacción se puede estimar de manera confiable cuando todas las siguientes condiciones quedan satisfechas:

- El monto del Ingreso se puede valorar de manera confiable;
- Existe la probabilidad de que los beneficios económicos o el potencial de servicio asociados a la transacción van a fluir a la entidad;
- La etapa de terminación de la transacción a la fecha de presentación de la información se puede valorar de manera confiable; y
- Los costos incurridos para la transacción y los costos de terminación de la transacción se pueden valorar de manera confiable.

23. La etapa de terminación de una transacción se puede determinar por una variedad de métodos. La entidad debe usar el método que valúe de manera confiable los servicios ejecutados. Dependiendo de la naturaleza de la transacción, los métodos pueden incluir:

- Inspecciones del trabajo ejecutado;
- Los servicios ejecutados a la fecha, tomados como porcentaje de los servicios totales por ejecutar; o
- La proporción que los costos incurridos a la fecha representen con respecto a los costos totales estimados para la transacción. En los costos incurridos a la fecha se incluye sólo los costos que reflejen los servicios ejecutados a la

fecha. En los costos totales estimados para la transacción se incluye sólo los costos que reflejen los servicios ejecutados o por ejecutar.

27. Si el resultado de la transacción no puede ser estimado de manera confiable y no hay la probabilidad de que los costos incurridos se recuperarán, no se reconoce el Ingreso y los costos incurridos se reconocen como Gasto.

CINIIF 12, Acuerdos de Concesión de Servicios

Las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) buscan regular las distorsiones sobre los Estados Financieros y principalmente llevar los Activos a su Valor Real. Las entidades sin fines de lucro, no están obligadas a tributar.

La “Interpretación CINIIF No. 12 Acuerdo de Concesiones de Servicios”, describe como un acuerdo de concesión del tipo “construir-operar-transferir”, o bien de “rehabilitar-operar-transferir”, o bien como un acuerdo de concesión de un “servicio público a un operador privado”. Dentro del marco conceptual para la preparación y presentación de Estados Financieros bajo esta Interpretación; hace referencia entre otras, a la aplicación de la NIC 16 Propiedad, Planta y Equipos; NIC 36 Deterioro del Valor de los Activos; NIC 38 Activos Intangibles.

En atención a la INTERPRETACIÓN SIC-29 “Información a revelar Acuerdos de Concesión de Servicios” modificada por la CINIIF 12 (Alcance #4) refiere guías para la contabilización de acuerdos de concesión de servicios públicos a un operador privado.

En los Numerales 6 y 7 del Alcance de la CINIIF 12, indica que la infraestructura usada en acuerdos de concesión de servicios públicos a un operador privado durante toda su vida útil (toda la vida de los activos) queda dentro del alcance de esta Interpretación inclusive cuando se trata de infraestructuras ya existentes.

Los problemas tratados en la CINIIF 12, considera el tratamiento de los derechos del Operador sobre la infraestructura. El párrafo referente al Acuerdo en el Numeral 11 indica que las infraestructuras que entran dentro del alcance de esta Interpretación

no deben ser reconocidas como elementos de propiedad, planta y equipo del operador, porque el acuerdo contractual de servicios no otorga a éste el derecho a usarlas. El operador tiene acceso a la operación de la infraestructura para proporcionar el servicio público en nombre de la concedente.

En el Numeral 12, el operador construye o mejora la infraestructura utilizada para proporcionar un servicio público y la opera y mantiene (servicios de operación) durante un periodo de tiempo específico. El Numeral 27, concordante con el párrafo 11, indica que los elementos de infraestructura a los que la concedente haya dado acceso al operador para los propósitos del Acuerdo de Servicio, no se reconocen como propiedades, planta y equipo del operador, inclusive proporcionar otros elementos al operador para que los conserve o trate como desee, en tal sentido el Operador deberá reconocer un pasivo por las obligaciones que haya asumido a cambio de los activos y que todavía no haya cumplido.

El reconocimiento de la Amortización y Depreciación en cada ejercicio fiscal se refleja en el Estado de Resultados, teniendo un impacto fiscal debido a que es uno de los componentes que permite determinar la base imponible tributable, de tal forma que la Ley de Régimen Tributario y su Reglamento establecen el porcentaje máximo de depreciaciones y amortizaciones.

Sistema de Costos Basados en Actividades (ABC)⁶

Para el lector no familiarizado con la temática, es conveniente aclarar que el término costeo basado en la actividad proviene de su homólogo en inglés **Activity Based Costing**, el cual se identifica en la literatura sobre el tema a modo de simplificación como "**ABC**", actividad asociada a productos o servicios que se obtienen como consecuencia de actividades sucesivas derivadas del consumo de recursos o factores humanos, técnicos y financieros.

Es muy importante tener bien delimitado los conceptos de Costos y Gastos para

⁶(HERNANDEZ, 2010)

abordar los aspectos relacionados con los orígenes y desarrollo de la **Contabilidad de Gestión**, existiendo diferentes criterios de especialistas sobre los mismos, de forma que no se vislumbra una homogeneidad definida hasta el momento.

Entre los autores estudiados sobresalen los siguientes: Marx (1867); Pedersen (1958); Plan Contable General Francés (1957); Schneider (1957); Lawrence (1960); Morton y Lyle (1967); Guevara (1970); Revista de Finanzas y Precios (1988); Polimeni, Fabozzi y Adelberg (1990) y Mallo (1991).

La “**Contabilidad de Costos por Actividades**”, plantea no sólo un modelo de cálculo de costos por actividades empresariales, siendo el cálculo de los productos un subproducto material, pero no principal, de este enfoque, sino que constituye un instrumento fundamental del análisis y reflexión estratégica tanto de la organización empresarial como del lanzamiento y explotación de nuevos productos, por lo que su campo de actuación se extiende desde la concepción y diseño de cada producto hasta su explotación definitiva.

Las empresas deben realizar **tareas que le generen valor**, eliminando tareas que entorpezcan o no ayuden al desempeño eficaz de los factores productivos, elemento que le da el posicionamiento privilegiado o menospreciado del producto o servicio en el mercado, y a la organización medida de calidad de sus productos o eficacia de los servicios prestados. El modelo de costos debe aplicarse a la formación de la cadena de valor de la empresa por medio del consumo de recursos alternativos, distribuyéndolos (el total de los costos) de la manera consistente evitando arbitrariedad en su estructuración.

El modelo de costeo ABC se basa en la agrupación en **Centros de Costos** ordenados de forma secuencial y simultánea a fin de obtener el valor de los productos, servicios y los diferentes estados de costo acumulados en la producción y que agregan valor a cada proceso de la actividad productiva de la empresa. Centra sus esfuerzos en el razonamiento de gerenciar en forma adecuada las actividades que causan costos y que se relacionan a través de su consumo con impacto y conocimiento del costo de los productos o servicios para obtener el mayor beneficio

posible de ellos, minimizando factores que no añaden valor.

El objetivo de la aplicación del ABC, no es obtener información más exacta o apropiación más correcta de los costos. La diferencia entre el método ABC y el tradicional, es que el primero considera los costos desde el punto de vista de las actividades y el tradicional lo hace desde el punto de vista de las funciones.

La diferencia entre los métodos de costeo, se debe al tipo de información requerida por los niveles de gerenciamiento, basado en las actividades (Activity Based Management - ABM) que permite decidir acerca de una correcta disposición de los recursos disponibles o de la conveniencia de modificar la actividad (expectativas ciertas de mejoras); contratarla a terceros (en función de su estructura operativa ofrece un costo de actividad mucho más bajo o un nivel de satisfacción muy superior al propio, con mayor grado de especialización en la tarea o servicio); o eliminarla debido a que no agrega ningún valor al producto o servicio final.

En los estudios que se hacen sobre el Sistema de Costeo por Actividad se separan o se describen las actividades y los procesos, a continuación se relacionan las más comunes:

Actividades:

Un estudio de la secuencia de actividades y procesos, unido a sus costos asociados, ofrece a la organización una visión de puntos críticos de la cadena de valor, así como información relativa para realizar una mejora continua aplicable en el proceso creador de valor a través de:

- Planificar la producción; homologar y diseñar nuevos productos
- Clasificar proveedores; negociar precios; expedir pedidos
- Recepción de materiales
- Facturar; cobrar.

Existen factores que influyen decisivamente en el perfeccionamiento de algún atributo de eficiencia de la actividad, cuyo afinamiento contribuye en la producción,

enfocando hacia la mejora de la calidad o características de procesos y productos; reducción de tiempos; eliminación de actividades innecesarias; controles excesivos y optimización de los costos.

Un adecuado sistema de indicadores de control permite asignar un costo a la actividad y al proceso mostrando progreso y cómo evolucionan los procesos y los factores inductores de eficiencia, permitiendo visualizar y comparar el estado real de la acción frente al objetivo propuesto; establecer correctores adecuados y oportunos para llevarlos a la cadena de valor propuesta. En este modelo los costos afectan directamente la materia prima y la mano de obra frente a los productos finales, distribuyendo eficazmente entre las actividades el resto de los costos, que por una parte consumen recursos y por otra son una relación directa con el producto final, logrando transformar el criterio de aplicación de las actividades como costos indirectos, en costo directo del producto terminado.

Las actividades suelen clasificarse según diversos criterios:

- Según las funciones de la empresa en las que se incluyen (investigación y desarrollo, logística, producción, comercialización, administración y dirección).
- Según relación con los productos o servicios producidos o comercializados; las actividades principales (relacionadas directamente con los productos o servicios) y las actividades auxiliares (apoyan a las actividades principales).

Procesos:

En el proceso de identificación de un Sistema de Costeo por Actividades; se ubican las actividades de forma adecuada en los procesos productivos que agregan valor, para que en el momento que se inicien las operaciones, la organización tenga la capacidad de responder con eficiencia y eficacia a las exigencias que el mercado impone, entre las que cuentan las siguientes:

- Compras
- Ventas
- Finanzas

- Personal
- Planeación e Investigación y desarrollo.

Después de haber especificado las actividades en la empresa y se agrupan en los procesos adecuados, es necesario establecer las unidades de trabajo, los transmisores de costos y la relación de transformación de los factores para medir racionalmente el costo de las entradas sobre el costo del producto terminado o servicio.

Asignación de los costos

Un sistema de costeo ABC, asigna primero el costo a las actividades y luego a los productos, llegando a una mayor precisión en la determinación del precio del producto o servicio. En una empresa de servicios el costo está representado por el valor de la mano de obra o del conocimiento, más el valor de compra del servicio básico, más los insumos necesarios, más el valor de otros recursos utilizados en la prestación del servicio.

La asignación de Costos, está relacionada con los inductores de costos y se clasifican en dos tipos de Inductores de Costos:

- De **primer nivel**, aquellos que se utilizan para distribuir los elementos de Gastos al conjunto de Actividades.
- De **segundo nivel**, que son las bases de reparto a través de las cuales se distribuye el Costo de las Actividades entre los productos.

En resumen; el modelo ABC trata de conseguir nuevas formas, en la concepción y utilización de la información empresarial, acorde con características externas e internas que tiene como objetivo fundamental la asignación de los costos indirectos a los productos y servicios, poniendo de manifiesto la gestión de las actividades en lugar de gestión de los costos que es la orientación adoptada por los sistemas contables tradicionales, para lo cual se desarrollan tres grandes pasos:

- 1º. Distribución de los costos indirectos entre las agrupaciones de costos

- 2º. Repartición a las distintas actividades las agrupaciones de costos
- 3º. Reparto del costo de las actividades a los productos.

Finalidad del modelo

Los estudiosos de este sistema tienen variadas teorías sobre la finalidad del modelo, dentro de las más utilitarias se pueden extractar:

- Produce información útil para establecer políticas sobre el costo por producto, líneas de producción y ayuda en la gestión de dirección de los procesos productivos.
- Analizar, ex-post de la rentabilidad.
- Intentar satisfacer al máximo las necesidades de los clientes, ellos realmente determinan qué actividades se deben realizar.
- Controla las actividades más que los recursos, eliminando actividades que no añaden valor a la organización.

Beneficios del modelo:

- Facilita el costeo por línea de producción, particularmente donde son significativos los costos generales no relacionados con el volumen.
- Analiza otros objetos del costo además de los productos.
- Indica los costos variables a largo plazo del producto.
- Produce medidas financieras y no financieras, que sirven para la gestión de costos y para la evaluación del rendimiento operacional.
- Ayuda a la identificación y comportamiento de costos y de esta forma tiene el potencial para mejorar la estimación de costos.

Limitaciones del modelo:

- Existe poca evidencia que su implementación mejore la rentabilidad.
- No se conocen consecuencias en cuanto al comportamiento humano y organizacional.
- La información obtenida es histórica.

- La selección de costos a varias actividades no se encuentran satisfactoriamente resueltos.
- El ABC no es un sistema de finalidad genérica cuyos outputs son adecuados sin juicios cualitativos.
- En las áreas de control y medida, sus implicaciones todavía son inciertas.

Se deben modificar aquellas actividades de las cuales se puedan derivar para que tercero las brinde. El último escalón, estimo que debería ser la eliminación de la actividad.

Desde este enfoque, se trata de concebir un sistema de costos que permita vincular cada concepto de costo a una única actividad, puesto que lo que determina el consumo de los factores son las tareas que deben acometerse y la forma en que éstas se ejecutan. De esta forma se evita vincular los costos con los elementos que constituyen el objetivo final de la operación.

La orientación en torno a las actividades, permite conocer las verdaderas causas que motivan la ocurrencia en costos, para adoptar los cursos de acción que llevan a la empresa a conseguir una estructura de costos competitiva, y también para poder identificar y suprimir los costos vinculados a actividades estériles o innecesarias.

Sobre el análisis de la cadena de valores y su relación con el ABC un artículo de Rubio Misas M. plantea lo siguiente: Se suele afirmar (Johnson, 1988) que la filosofía de la gestión de las actividades tiene su antecedente en los trabajos de Porter (1985) sobre la cadena de valor; para Porter la cadena de valores en cualquier área de la empresa define el conjunto interrelacionado de actividades creadoras de valor, que se extiende durante todos los procesos, que van desde la consecución de fuentes de materias primas para proveedores de componentes, hasta que el producto terminado se entrega en las manos del consumidor.

Entendiéndose pues, según Johnson, que las empresas para que sean competitivas necesitan que sus directivos identifiquen y eliminen actividades que no generan valor y para que sean rentables, éstos requieren información que les permita gestionar el costo de las actividades (Carmona, 1993: p. 316).

El concepto de cadena de valores coloca énfasis en la actividad y se conecta con el ABC, éste forma parte del enfoque de la Gerencia Estratégica de Costos (GEC). Este concepto es diferente del de valor agregado, el mismo que desde el punto de vista estratégico, comienza demasiado tarde y termina muy temprano, debido a que el análisis de costos en las compras, hace perder las oportunidades de aprovechar los lazos existentes con los proveedores de la compañía organización.

Un sistema basado en las actividades puede facilitar, un marco más claro y conveniente para obtener una relación mucho más precisa causa-efecto entre las bases de absorción y los costos. Estas diferencias pueden ser sustantivas, de tal forma que, en muchos casos, la implantación del ABC puede proporcionar unos costos por líneas de productos sensiblemente diferentes que los mostrados por un sistema de costo tradicional.

La bondad de un sistema de costos estriba en su capacidad para medir la utilización de los recursos productivos en todo el proceso; por ello no tiene sentido, en principio, rechazar o aceptar un sistema si antes no se hace un análisis detallado de sus ventajas y limitaciones.

La Implantación del ABC permite una mejor asignación de los costos indirectos a los productos y/o servicios, además de posibilitar un mejor control y reducción de éstos, aporta más información sobre las actividades que realiza la empresa, permitiendo conocer cuáles aportan valor añadido y cuáles no, dando la posibilidad de reducir o eliminar estas últimas, permite relacionar los costos con sus causas, lo cual es de gran ayuda para gestionar mejor los costos dando origen a las técnicas del ABC el que es muy útil en la etapa de planeación, debido a que suministra abundante información de guía para decisiones estratégicas tales como, fijación de precios e introducción de productos, entre otras.

Entre las principales limitaciones del ABC está el hecho de que puede provocar que se descarte lo adecuado de los sistemas de costos tradicionales. Con un sistema ABC se expone a imputaciones arbitrarias, si no se precisan criterios de decisión respecto a la distribución de estructuras comunes a las distintas actividades, a través

de diversos fondos de costos y de inductores comunes de costos. Su implantación suele ser muy complicada y costosa, debido a que en ocasiones la selección de las actividades y de los inductores de costos es muy complejo.

Fase II, Sistemas ABC

Los sistemas Fase II (Kaplan) eran la respuesta a la pregunta: ¿Cómo puede la organización imputar costos para poder realizar los informes financieros y para el control de costos de los sectores? En cambio los sistemas ABC llevan consigo preguntas diferentes: ¿Qué actividades se realizan en la organización?, ¿Cuánto cuesta realizar las actividades?, ¿Por qué necesita la organización realizar actividades y procesos empresariales?, ¿Qué parte o cantidad de cada actividad requieren los productos, servicios y clientes? Un modelo ABC es un mapa económico de costos y de rentabilidad de la organización en base a las actividades.

Los sistemas tradicionales no contemplan los cambios en la estructura de costos de las empresas. Los costos operativos tienen cada vez más relevancia, al mismo tiempo que existe una mayor dificultad en su asignación, debido a la existencia de un mayor número de productos, de clientes y más canales de distribución. Los sistemas de costos tradicionales indican donde se produce el gasto, mientras que los sistemas ABC indican en que actividades se gasta y que genera las actividades.

La característica de su ciclo de operaciones es corto en relación a las actividades industriales o comerciales que transcurre entre la compra y recepción de las materias primas para la producción o mercancías para la venta y el momento de la venta del producto terminado, que puede durar meses.

Las empresas de servicio presentan un proceso de conversión o transformación, es decir, la concurrencia de insumos y una serie de pasos organizados para satisfacer necesidades, a través de un producto. Este último se caracteriza por ser intangible lo cual induce a su consumo inmediato, y a que el cliente esté presente en el proceso o al final del mismo (interacción) en la mayoría de los casos, a diferencia de las empresas manufactureras y comercializadoras.

Debido a la intangibilidad del producto y a su consumo inmediato, la calidad es importante para el cliente, que es percibida a posteriori; es decir, una vez consumido el servicio (Tiburcio, 1997). Para reducir la incertidumbre el cliente busca signos de calidad, como material utilizado, personal, precios, lugar y otros (Kloter, 1993).

Ciertas empresas de servicio poseen una gran inversión en maquinarias, equipos e instalaciones; por ejemplo una empresa de transporte aéreo, sin embargo los clientes no seleccionan a la compañía de este tipo por sus instalaciones, sino por otros aspectos como la puntualidad, atención al usuario, y otros (Tiburcio, 1997).

La estructura de costos de la operación con sus actividades complementarias, constituyen el costo de la producción o prestación de sus servicios y puede definirse como la expresión monetaria de los recursos de todo tipo, empleados en el proceso de atención a los usuarios; incluye los gastos por concepto de materiales de todo tipo, servicios básicos y otros recursos consumidos en el proceso, así como los gastos por la remuneración, la depreciación y amortización del Activo Intangible; la promoción y el marketing, el mantenimiento de las instalaciones, los impuestos y otros gastos que se originan de las actividades que desarrolla la institución.

Los costos pueden ser directos o indirectos. El costo directo, es aquél que puede identificarse directamente con un proceso, producto o servicio. Como ejemplo de costos directos puede citarse el costo de emisión de la Tasas por Servicios o el salario de un Cajero Recaudador.

Un costo indirecto es aquél que no puede atribuirse directamente a una producción o servicio, como por ejemplo el salario del personal contable o la depreciación del edificio; los costos indirectos se pueden distribuir a las producciones o servicios en base a un índice que refleje la manera en que se supone que se utilizan o aplican esos elementos indirectos en las producción del bien o servicio que se distribuyen.

La base de distribución de los costos indirectos se fundamenta en teorías o criterios, que por lo general se registran como tales (indirectos) debido a su naturaleza. En las empresas de servicios, tiene una alta proporción de costos fijos y analizándolo desde el punto de vista de los departamentos productivos, el mayor porcentaje de

los costos fijos ocurre en el área Financiera; Administración y de Operaciones.

Muchos de los gastos del área de financiera son de una naturaleza fija, siendo los principales, la amortización del Activo Intangible y Pasivo si existiera. La operación y mantenimiento de las instalaciones, control y operaciones son considerados como Gastos Variables, inclusive las reparaciones a las instalaciones e infraestructura y otros gastos eventuales, constituyendo estos en gastos relativamente pequeños en relación a la producción. El consumo de agua y electricidad tiene una parte fija y otra variable (demanda de usuarios no pagada).

Lo planteado emana del hecho de que cada vez más la determinación de los costos se erige en una ventaja competitiva en el ámbito de la gestión institucional que se encarga de la búsqueda de niveles de eficiencia óptima para su adecuada inserción en el ámbito financiero.

Mientras mayor sea el porcentaje de costos fijos, será más difícil mantener una adecuada productividad mediante el control de los costos variables, lo cual demanda el incremento de los Ingresos en la operación.

Los beneficios que podrían aportar a los usuarios al sistema de costeo basado en la actividad, estará dado por el resultado de la adecuada aplicación de este complejo y contradictorio sistema, conformado por la variedad de limitaciones que ofrece; sin embargo, presenta elementos útiles para dinamizar el sistema contable de empresas de servicios que buscan optimizar la gestión de sus costos, a través de un programa como una unidad de negocio autosustentable que generen Ingresos económicos.

Las actividades son todo el conjunto de labores y tareas elementales cuya realización determina los productos finales de la producción.

La organización va de lo lógico a lo histórico, en un primer momento sitúa inicialmente los aspectos respecto a la gerencia estratégica de costos, que busca reconocer que el método de costeo no se identifica sólo con el costeo basado en la actividad, sino que el mismo, forma parte de un conjunto de métodos de costeo existentes. Los costos que se imputan al servicio, son el resultado de un Sistemas

de Costos Parciales que incluye costos directos y costos variables evolucionados; por áreas administrativas y los costos basados en la actividad de la empresa.

La concepción del costo de producción, es de mayor atención como expresión monetaria de los recursos materiales; humanos y financieros empleados para la obtención de un producto o servicio; y, que deberán ser recuperados con la venta de la producción terminada y/o por los ingresos obtenidos en la prestación de servicios.

El modelo de costos tradicionalmente aplicado a las empresas, ha sido siempre la maximización de la producción y la minimización de los costos. Las organizaciones, los individuos y el entorno tienden a cambiar rápidamente, es por ello que todas las cosas que rodean estos sistemas tienen que acoplarse al ritmo de sustitución de las normas que rigen el nuevo orden social, productivo y empresarial.

El modelo de cálculo de los costos de suma importancia, debido a que estos determinan la viabilidad del negocio, el grado de productividad y eficacia en la utilización de los recursos. Un modelo de costos, no puede basarse solamente en asignar los costos sobre un factor determinado, que para el orden empresarial puede ser insignificante o poco representativo de lo que en realidad simboliza.

2.1.3. Fundamentación

Las entidades sin fines de lucro, en la sociedad actual tienen un papel muy importante junto al Estado. En un principio las también llamadas organizaciones no gubernamentales (ONG) se desarrollaron con vínculos estrechos, cuestionándose su autonomía dado que la financiación dependía directamente de los presupuestos del Estado; debiendo desarrollar un papel de cobertura allí donde las necesidades no están cubiertas bien sea por el Estado o por el sector privado, actuando de forma complementaria e independiente de los mismos.⁷

Las Instituciones sin fines de Lucro, tienen una función social que sobrepasa la

⁷(DONOSO AZAÑÓN, 2011)

simple producción de un bien o servicio. Las entidades sin fines de lucro no buscan solamente proveer un servicio sino también obtener un impacto; realizar objetivos externos a la ayuda de las prestaciones; no provee de bienes o servicios, ni controla; son agentes de cambio humano.

Para poder ser entendida estas instituciones, deben poseer los siguientes rasgos:

1. Estar organizada formalmente; tener una estructura interna y objetivos; excluye las informales de solidaridad, colaboración ayuda mutua.
2. Ser privada, por lo tanto; estar separada institucionalmente de las administraciones públicas, lo cual no significa que no pueda recibir apoyo público o que existan funcionarios públicos en sus órganos de gobierno.
3. Ausencia de ánimo de lucro; no deben repartir beneficios, no estar guiada por criterios comerciales; obtener beneficios y reinvertirlos según la misión corporativa de la organización.
4. Capacidad de autocontrol; mecanismos propios de autogobierno y autonomía.
5. Participación voluntaria; no depende de imposiciones externas; hay también un significativo grado de participación de voluntarios, esto es, personas que aportan tiempo no remunerado.

La denominación de Entidades sin fines de Lucro, la ha descrito como una “definición de lo que no son”, considerando la ausencia del ánimo de lucro y su contabilidad no registrará correctamente los resultados económicos obtenidos sino que explicará las variaciones que sufre su Patrimonio, sin riesgos de descapitalización debido a que no hay distribución de dividendos entre sus socios; que por cierto, normalmente son impersonales y no condicionan sus aportes.

Existe una demanda creciente de información y transparencia sobre las actividades que realizan, el empleo de los recursos y medios que gestionan. La información contable es una herramienta para el control de sí misma, para planificar programas, proyectos y actividades debido a que el hecho económico se produce a la inversa que en el mundo empresarial, primero se deben obtener los Ingresos y posteriormente generar el Gasto; premisa que da origen al Superávit.

La Contabilidad debe reflejar las variaciones en su Patrimonio como consecuencia de la realización de actividades y compromisos asumidos, rindiendo cuentas sobre los objetivos presupuestados y los alcanzados, cambios cualitativos y cuantitativos provocados por los hechos ciertos o con alta probabilidad de ocurrencia.

La obtención de información útil para la gestión no hace a las empresas exitosas, es la toma de decisiones a partir de esa información la que genera la diferencia. En este sentido, con un sistema ABC se puede tomar las decisiones en relación a los efectos, que pueden ser los más significativos:

Decisiones sobre Clientes y Productos

Son válidas las mismas consideraciones para los productos de manera individual, como para obtener la rentabilidad por cada tipo de cliente. El ABC ayuda a comprender la fuente de pérdida y el análisis revela la naturaleza del problema con cada componente y la oportunidad de realizar acciones para solucionarlo. En el análisis de clientes debemos tener especial cuidado, dado que son el objetivo principal de la existencia de la empresa.

La clasificación es la siguiente:

- Clientes rentables: Es el núcleo del negocio y objetivo de retención.
- Clientes estratégicos: No son muy rentables, pero tienen alto potencial de crecimiento. Más que retenerlo, el énfasis está en que realmente crezcan.
- Clientes no rentables (bajo cero): Clientes que probablemente nunca generarán suficientes ganancias para justificar invertir en servirlos.
- Productos con los cuales la empresa gana, y aquellos en los que el precio de venta no llega a cubrir los costos de elaboración y comercialización.

Decisiones de racionalización de actividades

Permite identificar las actividades que consumen más recursos dentro de la organización (por lo general el 20% de las actividades consume más del 80% de los recursos) y clasificarlas por actividades mediante la utilización de atributos como:

actividades percibidas y no percibidas por el cliente, subcontractables, realizada para prevenir, detectar o corregir problemas de calidad, etc.

Estos análisis permiten focalizar los esfuerzos de reducción de costos.

Decisiones relacionadas con Proveedores

Los departamentos de compra son evaluados por el precio que obtienen por los insumos a adquirir sin importar los costos de las actividades relacionadas con esa compra. Sin embargo, los mejores proveedores son los que pueden entregar con el costo más bajo, no el precio más bajo, el precio de compra es únicamente un componente del costo total de adquisición de materiales. Sólo un sistema ABC permite a la empresa determinar los costos totales de trabajar con un proveedor.

¿Qué significa ser una organización sin fines de lucro y exenta de impuestos?

¿Son lo mismo las categorías sin fines de lucro y exenta de impuestos?

No, pero están íntimamente relacionadas. Casi todas las organizaciones que son sin fines de lucro desean ser también exentas de impuestos, así que a menudo se confunden los términos.

Muchas organizaciones de caridad, por ejemplo, son organizaciones sin fines de lucro y tienen el reconocimiento del gobierno de esta categoría que las hace exentas del pago de impuestos. No todas las organizaciones sin fines de lucro cumplen los requisitos para ser exentas de impuestos.

Existen múltiples tipos de clasificación, casi tantas como diferentes nombres tiene la propia iniciativa social; una clasificación entidades no lucrativas; que entre otras, se identifican las siguientes:

- Contratista de servicio público, financiadas por la administración pública
- Subvencionadas por el Estado con base social
- Financiación mixta: estatal - privada.

- Financiada por el Estado, el público y sus bases.
- Fundaciones subvencionadas, financiada por entidades.

Entidades de carácter voluntario que, surgidas de la libre iniciativa ciudadana y reguladas de forma autónoma, persiguen por medio de la intervención en la política social en sentido lato contribuir a aumentar los niveles de calidad de vida y bienestar a través de un progreso social solidario” (de Lorenzo, 1996), hay un voluntariado que se organiza y ejerce en el interior del escenario de los mundos vitales, otros por el contrario se organizan y se ejercen en el interior del escenario del mercado, y otro en el interior del escenario del Estado” (García y Comes, 1995).

Ascolí (1987) propone una clasificación en la que mezcla varios criterios y diferencia 11 tipos de organizaciones, incluyendo las Fundaciones; otros proponen cinco grandes grupos (Jerez y Revilla; 1997) donde se considera a las Organizaciones no Gubernamentales.

Una clasificación muy sugerente es la propuesta por Saxby (Saxby, 1998) realizada sobre los siguientes criterios:

- **Autoridades Estatales:** Como regulador público legal, otorgador de fondos y/o cliente, como financiadores tienen la capacidad de determinar los programas que desarrolla la organización.
- **Bases, miembros:** Personas o entidades con los que la organización trabaja para diseñar y realizar sus programas.
- **Beneficiarios:** Personas o entidades a las que la organización sirve con información servicios o dinero.

El Superávit en entidades privadas sin fines de lucro que administran bienes públicos en Ecuador

La política fiscal de un Estado para influir sobre el nivel de inversión y producción, es el énfasis particular en el esquema contable del costo fiscal de los incentivos tributarios; lo que usualmente se conoce como “Gasto Tributario”, que constituye una de las más importantes variables dentro del Presupuesto General del Estado y sobre

la cual debe existir información permanente para evaluar la efectividad de la Política fiscal, siendo importante revisar las asignaciones directas como exenciones, incentivos o exoneraciones de impuestos que permitan tomar decisiones y reformular el contexto de la transparencia fiscal evitando focos de evasión o elusión tributaria.

El Gasto Público puede tener un origen directo e indirecto; los directos se realizan mediante el Presupuesto, mientras que los otros están dados por exenciones, amnistías, rebajas, alícuotas, deducciones, prórrogas de obligaciones de naturaleza tributaria y otros tratamientos tributarios especiales, en este sentido la importancia de la programación y ejecución eficiente del gasto.

Según la Encuesta de Percepción 2007, SRI – INEC, determina que un considerable número de contribuyentes que percibe que los impuestos son utilizados para pagar los sueldos del sector público alcanzando un 32,7 %; mientras que el 32,7% es beneficiario del 32,7% y el 26,8% opina que el sector público es el principal agente beneficiario de los impuestos.

Los incentivos tributarios se propagaron rápidamente en las dos últimas décadas, en países subdesarrollados y la descendiente presión tributaria de los impuestos recaudados a partir de la renta de empresas o sociedades es el resultado de la erosión de la base imponible y la tasa referencial con la que se grava el referido impuesto a fin de atraer las inversiones locales y extranjeras, reactivar e impulsar sectores productivos y estratégicos, mejorando la equidad y la redistribución de la riqueza en sus economías.

Diseñar un impuesto a las sociedades que grave una menor renta o genere mayor crédito tributario no afectará las decisiones de inversión debido a que la tasa impositiva buscará ser compensada a través de sus costos de capital, creando una distorsión en su inversión hasta llegar a cero el impuesto a pagar.

Fundamentación del Superávit en Empresas que operan Servicios Públicos

El Nuevo Empresario.com; 08 de abril del 2009

Informa que el Servicio de Rentas Internas comunica a la ciudadanía en general, que los ingresos que obtengan las instituciones de carácter privado sin fines de lucro legalmente constituidas, incluidas las de carácter religioso, se encuentran exentos del pago de Impuesto a la Renta según consta en el numeral 5 del Art. 9 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, siempre y cuando éstos se destinen a sus fines específicos y solamente se invierta directamente en ellos.

Así mismo, los artículos 19 y 20 del Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, señalan el alcance y los requisitos que deben cumplir las instituciones de carácter privado sin fines de lucro, para gozar de la exoneración de Impuesto a la Renta.

Uno de los requisitos para la exoneración de impuesto a la renta, se resume en que las instituciones de carácter privado sin fines de lucro deberán recibir porcentajes mínimos por donaciones y aportes (en dinero, especie o trabajo) con relación a los ingresos generados anualmente⁸ y deberán cumplir con las disposiciones legales para gozar de la exoneración de Impuesto a la Renta.

Las sociedades sin fines de lucro no generan utilidades sino excedentes para fines tributarios y Superávit para fines financieros; no están en la obligación del pago del Impuesto a la Renta según el artículo 9 numeral 5 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno (LORTI).

Todos los aspectos que contempla el desarrollo de operaciones de una entidad sin fines de lucro tienen un marco referencial en la ley, ya que mediante Decreto Ejecutivo No. 982 del 25 de marzo de 2008, publicado en el Registro Oficial No. 311 de **8 de abril de 2008, se establecen modificaciones al marco legal** de las Organizaciones de la Sociedad Civil.

⁸(Empresario, 2009)

Estas modificaciones, establecen que, las personas naturales y jurídicas con capacidad civil para contratar se encuentran facultadas para constituir corporaciones y fundaciones con finalidad social y sin fines de lucro, en ejercicio del derecho constitucional de libre asociación con fines pacíficos.

Las organizaciones que se constituyan pueden adoptar la forma de Corporaciones y Fundaciones; para efectos estadísticos las primeras se las clasifican de primero segundo y tercer grado; las fundaciones serán constituidas por voluntad de sus fundadores y promueven el bien común.

Una vez obtenida la personería jurídica deberán registrarse y obtener el “Registro Único para las Organizaciones de la Sociedad Civil”; y, acreditarse ante las correspondientes instituciones del Estado responsables de los recursos públicos que tendrá una vigencia de 4 años, observando los requisitos que para cada caso establezcan la ley y los reglamentos.⁹

En base al Art. 48 de la Ley de Modernización del Estado, Privatizaciones y Prestación de Servicios Públicos, las entidades que administran recursos públicos se encuadran como entidad concesionaria y pueden administrar y prestar servicios públicos, más aun se efectúan el cobro de tributos debidamente aprobados por el organismo, convirtiéndose en prestadora de un servicio público por delegación.

Las fundaciones o corporaciones están sujetas al control del Ministerio que le otorgó la personería jurídica y de los organismos de control del Estado, relacionado con:

Funcionamiento; registro de directiva y la nómina de socios; cumplimiento del objeto y fines; verificaciones físicas y de sus documentos, entre los que cuentan:

- Actas de asambleas
- Informes anuales económicos, de auditoría y memorias aprobadas
- Cualquier otra información que se refieran a sus actividades.

⁹(Arosemena Arosemena, 2009)

- Uso de los recursos públicos; y,
- Control tributario a cargo del Servicio de Rentas Internas.

La Ley Reformativa para la Equidad Tributaria en el Ecuador, publicada en el Tercer Suplemento del Registro Oficial No. 242 del 29 de Diciembre del 2007, dispuso reformas tributarias relacionadas con las Instituciones Privadas sin fines de Lucro.

Mediante Decreto Ejecutivo No.1051 del 30 de abril de 2008, publicado en el Primer Suplemento del Registro Oficial No. 337 del 15 de mayo de 2008, se expidió el Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno.

El Art. 3 de la Ley Orgánica del Sistema Nacional de Contratación Pública, prevé que



se entenderá por recursos públicos todos los bienes, fondos, títulos, acciones, participaciones, activos, rentas, utilidades, excedentes, subvenciones y todos los derechos que pertenecen al Estado y a sus instituciones, sea cual fuere la fuente de la que procedan, inclusive los provenientes de préstamos, donaciones y entregas que, a cualquier otro título, realicen a favor del Estado o de sus instituciones, personas naturales o jurídicas u organismos nacionales o internacionales.

Acciones caso QUIPORT

QUIPORT S.A., una empresa de capital privado, venía cobrando una tasa por concepto de salida internacional, tráfico aéreo, bomberos y rescate y el de la Dirección de Aviación Civil. Esta facultad "nace" del contrato de concesión otorgado por el Municipio de Quito a través de CORPAQ.

En sentencia 0003-09-SIN-CC del 23 de julio del 2009, la Corte Constitucional resolvió sobre una acción de inconstitucionalidad presentada a partir de la respuesta de la Procuraduría a una duda que planteó la Contraloría.

La sentencia en mención calificó como tasas a todos los cobros que se realicen en derivación de cualquier servicio aeroportuario. Calificó como inconstitucional la

ordenanza municipal No. 0154 basándose en el artículo 436, numeral 3 de la Constitución y, la inconstitucionalidad de crear, modificar o extinguir tasas aeroportuarias mediante un contrato.

La corte en su decisión dispone que los poderes públicos e interesados, adecuen sus actos y contratos públicos y privados al régimen constitucional vigente, pudiendo sus actuaciones perder eficacia jurídica y los instrumentos ser declarado nulos en virtud del artículo 424 de la Carta Magna.¹⁰ Mediante ordenanza no se pueden crear, modificar o extinguir tributos.

2.1.4. Fundamentación de la Reinversión del Superávit en Entidades Privadas sin Fines de Lucro en el Ecuador

La LORTI en su Art. 8, se considerarán Ingresos de fuente ecuatoriana los (#10), cualquier otro ingreso que perciban las sociedades y las personas naturales nacionales o extranjeras residentes en el Ecuador.

La misma LORTI y RLORTI para su aplicación, en los Art. 9 y 19, respectivamente; establecen, que para fines de la determinación y liquidación del Impuesto a la Renta, están exonerados los **Ingresos de las Instituciones de carácter Privado Sin fines de Lucro** legalmente constituidas y definidas como tales;

“...siempre que sus bienes cumplan con los deberes formales contemplados en el Código Tributario; LORTI; RLORTI y demás Leyes y Reglamentos de la República...”

... y sus ingresos se destinen a sus fines específicos y solamente en la parte que se invierta directamente en ellos. Los excedentes que se generen al final del ejercicio económico deberán ser invertidos en sus fines específicos hasta el cierre del siguiente ejercicio.

...para la determinación y liquidación del Impuesto a la Renta, están exonerados lo

¹⁰(de, 2011)

Ingresos de las instituciones de carácter privado sin fines de lucro legalmente constituidas y definidas en el Reglamento; siempre que sus bienes e ingresos se destinen a sus fines específicos y solamente en la parte que se invierta directamente en ellos.

Para que las instituciones antes mencionadas puedan beneficiarse de esta exoneración, es requisito indispensable que se encuentren inscritas en el Registro Único de Contribuyentes, lleven contabilidad y cumplan con los demás deberes formales contemplados en el Código Tributario, esta Ley y demás Leyes de la República.

El Servicio de Rentas Internas, verificará que las instituciones referidas, sean exclusivamente sin fines de lucro, se dediquen al cumplimiento de sus objetivos estatutarios y, que sus bienes e ingresos se destinen en su totalidad a sus finalidades específicas, dentro del plazo establecido en esta norma; de establecerse incumplimientos, deberán tributar sin exoneración alguna. Los valores que deje de percibir el Estado por esta exoneración constituyen una subvención de carácter público de conformidad con lo dispuesto en la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado y demás Leyes de la República.

En virtud de esta disposición de carácter legal, únicamente se consideran ingresos exonerados para la determinación y liquidación de Impuesto a la Renta, aquellos que perciben las instituciones sin fines de lucro expresamente referidas en su Reglamento y corresponden a las siguientes:

- De culto religioso; beneficencia; promoción y desarrollo de la mujer, el niño y la familia;
- Cultura; arte; educación; investigación; salud; deportivas; profesionales;
- Gremiales; clasistas; partidos políticos;
- Los de las comunas, pueblos indígenas;
- Cooperativas, uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas
- Demás asociaciones de campesinos y pequeños agricultores, legalmente reconocidas.

Debe darse énfasis a la inclusión del Gasto Tributario (GT) en los informes de ejecución presupuestaria, que permita a la sociedad evaluar los beneficios que se generan por medio de incentivos y muchas veces no son percibidos.

Puede entenderse el GT, como aquella recaudación que se deja de percibir producto de la aplicación de franquicias o regímenes impositivos especiales y cuya finalidad es favorecer o estimular a determinados sectores, actividades, regiones o agentes de la economía del país, con el fin de fomentar la inversión y propiciar la generación del empleo y condiciones de vida de la población.

El GT, utilizado por primera vez en 1967 por Stanley Surrey, Secretario Asistente para Política Fiscal del Departamento del Tesoro de los Estados Unidos, quien remarcó que las exenciones, deducciones y otros beneficios concedidos en el Impuesto a la Renta no forman parte de su estructura y constituyen gastos gubernamentales por la **“renuncia tributaria”** que acepta el Gobierno y que disminuye su Presupuesto, no aplicando el régimen impositivo general a fin de atender un objetivo superior que consiste en la política económica o social, lo cual resulta de la aplicación de tratamientos tributarios preferenciales, franjas exentas y como acción no presupuestaria de la política fiscal determina el costo – beneficio.

El desarrollo asociativo, permite obtener más fácilmente determinados servicios concentrando la oferta en un sitio de acceso a los usuarios, cuyos administradores prestan servicios a grupos vulnerables logrando valores sociales como algo normal y natural de la población.

Las asociaciones especializadas en un determinado problema y una determinada forma de actuar pueden tener aspectos positivos como una mejor calidad de los servicios; más facilidad de identificación por parte de la población, que puede llevar a fraccionar en exceso su objeto de acción; y, caer en una excesiva especialización que les impida ver la globalidad del problema.

Actualmente se visualiza un cambio importante en los voluntarios que aportan sus recursos económicos por sus conocimientos adquiridos y disponibilidad de intervenir solidariamente. Las ONG han incrementado su grado de dependencia respecto a la

aportación pública y han disminuido los recursos procedentes de la aportación privada; este aumento de la dependencia pública, cuestiona el carácter de no gubernamental que las asociaciones aducen permanentemente, evidenciándose contrariamente que son muchas las organizaciones que se han creado para recibir recursos o fondos públicos en ocasiones sin la mínima base social¹¹.

La iniciativa social colabora con el Estado en la prestación de múltiples servicios que corresponden al sector público con carácter anticipatorio, planteando alternativas novedosas o en nuevo marco cultural al margen de las soluciones y alternativas tradicionales para mejora del bienestar en defensa de un interés colectivo.

Las organizaciones creadas por las Administraciones Públicas para lograr sus fines, están en la frontera del Estado y en ocasiones difícil diferenciarlas de aquel, debido a que son financiadas con fondos públicos características de iniciativa social. En el extremo opuesto, se puede encontrar organizaciones muy próximas al mercado como las empresas de servicios, que si bien no poseen un cierto ánimo de lucro compiten por lograr mejores cotas de mercado.

Algunas características son:

- Legalmente no pueden repartir beneficios (James y Rose Ackerman, 1986).
- Tratan de lograr la mejora del bienestar de colectivos o comunidades, no de obtener beneficios para individuos específicos.
- Obtienen una parte de sus ingresos en mayor o menor medida de donaciones, tanto públicas como privadas (Martínez, 1994).
- Representan los intereses de colectivos y/o comunidades contribuyendo a la organización de una sociedad civil más pujante y activa.
- Contribuir mediante proyectos, programas y acciones puntuales, a mejorar la calidad de vida de las poblaciones más vulnerables, desarrolla una cultura del trabajo en equipo, integrando los programas con una gestión por resultado y una rendición más transparente ante los beneficiarios; la sociedad; los

¹¹(NAVAJO, 2004)

cooperantes y los socios; promoviendo estándares de calidad para cada acción y modernización de los sistemas contables y financieros.

2.2. MARCO LEGAL

Para este proyecto de investigación, se toma como referencia entre otras; las siguientes disposiciones:

- Constitución Política del Ecuador (CPE)
- Código Tributario (CT)
- Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas (COPFP)
- Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización (COOTAD)
- Ley Orgánica de Régimen Tributario (LORTI) y Reglamento de aplicación.
- Ley Orgánica de Empresas Públicas (LOEMP)
- Manual de Contabilidad Gubernamental
- Norma de Control Interno de la Contraloría General del Estado: 402 Administración Financiera – Presupuesto (NTCI CGE).
- Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado (LOCGE).

Dentro de los límites establecidos en el Código Tributario (Art. 35) y sin perjuicio de lo que disponen leyes orgánicas o especiales; están exentos exclusivamente del pago de impuestos, pero no de tasas ni de contribuciones especiales las instituciones y asociaciones de carácter privado, de beneficencia o de educación, constituidas legalmente, siempre que sus bienes o ingresos se destinen a los mencionados fines y solamente en la parte que se invierta directamente en ellos.

La normativa establecida en el COPFP, considera recursos públicos todos los bienes, fondos, títulos, acciones, participaciones, activos, rentas, utilidades, excedentes, subvenciones y derechos que pertenecen al Estado y a sus instituciones, sea cual fuere la fuente de la que procedan, inclusive los provenientes de préstamos, donaciones y entregas que, a cualquier otro título, realicen a su favor.

Los anticipos correspondientes a la contratación pública no pierden su calidad de

recursos públicos, hasta el momento de ser devengados; los recursos públicos no pierden su calidad de tales al ser administrados por corporaciones, fundaciones, sociedades civiles, compañías mercantiles y otras entidades de derecho privado, cualquiera hubiere sido o fuere su origen, creación o constitución, hasta tanto los títulos, acciones, participaciones o derechos que representen ese patrimonio, sean transferidos a personas naturales o personas jurídicas de derecho privado, de conformidad con la LOGGE.

Se renuncia al Ingresos por Gasto Tributario cuando el Estado deja de percibirlos debido a la deducción, exención, entre otros mecanismos, de tributos directos o indirectos establecidos en la normativa correspondiente.

Está prohibido a las entidades y organismos del sector público realizar donaciones o asignaciones no reembolsables, por cualquier concepto, a personas naturales, organismos o personas jurídicas de derecho privado.

El COOTAD, establece de manera expresa el tratamiento y la condición de los recursos económicos transferidos, generados y recaudados por los gobiernos autónomos descentralizados como recursos públicos, aun cuando los reciban o transfieran tendrán la obligación de aplicar los procedimientos que permitan la transparencia, acceso a la información, rendición de cuentas y control público sobre la utilización de los recursos y las obligaciones financiadas con estos recursos.

Los Impuestos, Tasas y Contribuciones Especiales de Mejoras, son considerados Ingresos Tributarios e ingresarán al Presupuesto propio, de sus empresas o al de otras entidades de derecho público, creadas según el modelo de gestión definido por sus autoridades, sin perjuicio de la utilización que se dé a estos recursos de conformidad con la ley.

Los fondos recibidos constituyen Ingresos No Tributarios, sean del sector interno o externo pueden provenir del sector público, del sector privado sin contraprestación o de cooperación no reembolsable los denomina Ingresos por otras transferencias, legados y donaciones

La recaudación de los ingresos de los gobiernos autónomos descentralizados será directamente realizada por la unidad financiera, pudiendo delegar la recaudación, sin que esto implique el traspaso de la titularidad como sujeto activo.

Los egresos de los programas, subprogramas, proyectos y actividades se desglosarán en las partidas por objeto, materia o área del Gasto, que sean necesarias para la mejor programación y son Servicios Generales, Sociales, Comunes y Económicos, otros grupo serán los incalificables.

Sólo de manera excepcional los gobiernos autónomos descentralizados regionales, provinciales, y municipales podrán delegar la prestación de los servicios públicos de su competencia a la iniciativa privada mediante acto normativo del órgano competente. Los ejecutivos de los gobiernos autónomos descentralizados ejercerán control directamente garantizando que éstos se presten bajo los principios de obligatoriedad, generalidad, uniformidad, eficiencia, oportunidad, responsabilidad, universalidad, accesibilidad, regularidad, continuidad y calidad establecidos en la Constitución de la República.

La LOEMP, en su capítulo referente al régimen económico, financiero y tributario, es aplicable a las entidades y organismos del sector público, incluido exoneraciones, previsto en el CT y en la LORTI y demás leyes de naturaleza tributaria; para obtener este beneficio, deben estar inscritas en el Catastro de Empresas Públicas para.

Las empresas públicas que presten servicios públicos estarán exentas del pago de regalías, tributos o de cualquier otra contraprestación por el uso u ocupación del espacio público o la vía pública y del espacio aéreo estatal, regional, provincial o municipal, para colocación de estructuras, postes y tendido de redes.

Las principales consideraciones al Régimen Tributario de las Empresas Públicas, son las exoneraciones de impuestos previstas en el artículo 35 del CT y Art. 9 de la LORTI que se les otorga derecho al reintegro de IVA (Art. 73 LORTI).

La LOEMP tiene como objetivo, entre otros regular la autonomía económica, financiera, administrativa y de gestión de las empresas públicas, con sujeción a los

principios y normativa previstos en la Constitución de la República y en las demás leyes; establecer mecanismos para que actúen o no en sectores regulados abiertos o no a la competencia con otros agentes u operadores económicos; mantengan índices de gestión con parámetros sectoriales e internacionales, sobre los cuales se medirá su eficacia operativa, administrativa y financiera.

Respecto al Patrimonio, la LOEMP en su Art. 38, considera que son propiedad de estas, las acciones; participaciones; títulos habilitantes; bienes tangibles e intangibles y demás activos y pasivos que posean al momento de su creación como en el futuro. El Art. 39 de la LOEMP, indica que las empresas públicas deberán propender que a través de las actividades económicas que realicen, se generen excedentes o Superávit, que servirán para el cumplimiento de sus fines y objetivos.

En cuanto al Excedente, que correspondan a la participación de la empresa pública, observarán los principios y normas previstos en el artículo 315 de la Constitución de la República; es decir, se destinarán a la inversión y reinversión en las mismas empresas, sus subsidiarias, relacionadas o asociadas, garantizando su desarrollo. Los excedentes que no fueran invertidos o reinvertidos, se transferirán al Presupuesto General del Estado, con excepción de los correspondientes a los gobiernos autónomos descentralizados que de conformidad a lo dispuesto en el artículo 292 de la Constitución de la República, se considerarán recursos propios que se integrarán directamente a sus presupuestos.

Las empresas públicas sus subsidiarias y filiales podrán adoptar las formas de financiamiento que estimen pertinentes para cumplir sus fines y objetivos empresariales, tales como: ingresos provenientes de la comercialización de bienes y prestación de servicios así como de otros emprendimientos; rentas de cualquier clase que produzcan los activos, acciones, participaciones; acceso a los mercados financieros, nacionales o internacionales, a través de emisión de obligaciones, titularizaciones, contratación de créditos; beneficio de garantía soberana; inyección directa de recursos estatales, reinversión de recursos propios; entre otros.

El Art. 4 de la LOEGE establece que están sometidas al control de la Contraloría

General del Estado, las personas jurídicas de derecho privado con fines sociales o públicos, cuyo capital social, patrimonio, fondo o participación tributaria esté integrado en el 50% o más, con recursos públicos.

Las demás personas jurídicas de derecho privado, que no tengan finalidad social o pública aun cuando su capital esté integrado en más del 50% con recursos públicos, y aquellas cuyo capital social, patrimonio, fondo o participación tributaria esté integrado con recursos públicos en un porcentaje menor al 50%, estarán sometidas a la vigilancia y control de las superintendencias de Compañías, de Bancos y Seguros, o del respectivo órgano de control.

Cuando el Estado o sus instituciones hayan delegado a empresas privadas la ejecución de obra pública, la explotación y aprovechamiento de recursos públicos mediante concesión, asociación, capitalización, traspaso de propiedad accionaria, de certificados de aportación o de otros títulos o derechos, o por cualquier otra forma contractual de acuerdo con la ley, la vigilancia y control de la Contraloría General del Estado se extenderá a la persona gestión referida a esa delegación.

2.3. MARCO CONCEPTUAL

El glosario de términos relacionados con el tema de Investigación, es el siguiente:

Activos.- Recurso controlado por la entidad, cuantificado en términos monetarios y del que se esperan beneficios económicos futuros, derivado de operaciones ocurridas en el pasado que han afectado económicamente a dicha entidad. Representa el conjunto de fondos, valores y bienes de que dispone la entidad.

Bienes afectos al servicio público.- Son aquellos que se han adscrito administrativamente a un servicio público de competencia del gobierno autónomo descentralizado o que se han adquirido o construido para tal efecto; figurarán en el Activo del balance del gobierno autónomo descentralizado o de la respectiva empresa responsable del servicio. Se prohíbe el uso de esos bienes para fines de lucro (Art.418 y 434 COOTAD).

Certificaciones de Disponibilidad Presupuestaria (CDP).- Documento que precisa el detalle y actividad dentro del Proyecto, que confirma la disponibilidad de los recursos como requisito previo para atender los requerimientos y cumplir con la Ejecución Presupuestaria.

Ciclo Presupuestario.- Etapas evolutivas del Presupuesto o Proyección Presupuestal que consiste en la Programación, Formulación, Aprobación, Ejecución, Evaluación, Clausura y Liquidación Presupuestaria.

Clasificador Presupuestario.- Elemento principal de ordenamiento de las asignaciones presupuestarias de Ingresos y Gastos, utilizado para fines presupuestarios y contables de obligatoria codificación que distingue el origen y fuente de los Ingresos y la naturaleza y uso de los Gastos.

Contabilidad Gubernamental.- Proceso de registro sistemático, cronológico y secuencial de las operaciones, expresado en términos financieros, desde su origen hasta la presentación de los estados financieros, consolidación, interpretación y análisis de la información, de acuerdo a principios, normas, métodos y procedimientos aplicables a Presupuestos y Contabilidad.

Costo histórico.- Corresponde al valor monetario pactado, sea el de adquisición, producción, construcción o intercambio de los recursos y obligaciones, más los costos o gastos incurridos hasta que los bienes se encuentren en condiciones de utilización o enajenación, incluyendo las adiciones y mejoras que se capitalicen. Para los bienes recibidos en donación que no tengan un valor establecido, serán valorados y registrados a su precio estimado o de mercado.

Devengado.- Son los hechos económicos que se registran en el momento que ocurren, haya o no movimiento de dinero, como consecuencia del reconocimiento de derechos u obligaciones ciertas, vencimiento de plazos, condiciones contractuales, cumplimiento de disposiciones legales o prácticas comerciales de general aceptación. El registro contable de los Ingresos y Gastos presupuestarios se efectuará de conformidad con el principio contable del “devengado”.

Los derechos y obligaciones pendientes de cobro y pago al 31 de diciembre, como consecuencia de la aplicación del principio del devengado, serán objeto del tratamiento previsto en la norma técnica contable.

Eficiencia.- Es realizar más actividades en menor tiempo y con efectividad, por ejemplo: simplicidad administrativa.

Entes Financieros.- Son organismos, entidades, fondos o proyectos creados por ley, decreto u ordenanza, con existencia propia e independiente, que administran recursos y obligaciones del Estado.

Equidad.- es la búsqueda de las igualdades, por ejemplo Homologación de sueldos de las personas que realicen las mismas funciones con el mismo nivel académico.

Exposición de información.- La información contable debe revelar con razonabilidad los hechos financieros, económicos y sociales de las instituciones y organismos del sector público no financiero, de manera que permita conocer si los recursos públicos se emplean en forma transparente y en beneficio colectivo; reflejar razonable y equitativamente los legítimos derechos y obligaciones, manteniendo iguales criterios de clasificación con relación al Catálogo de Cuentas Contable.

Los Ingresos y Gastos Presupuestarios, se presentarán sin importar su ejecución, el registro a Cuentas por Cobrar o Cuentas por Pagar (devengo). **Ver Cuadro 4**

Gastos (egresos) presupuestarios.- Son los egresos de fondos propios (salidas de dinero). Los gastos se dividen en los diferentes programas a ejecutar en el ejercicio presupuestario.

Los gastos previstos en el presupuesto constituyen un límite (techo) máximo para el año, por cada concepto. Su ejecución se puede iniciar siempre que conste en el presupuesto y tenga un saldo.

Ingresos.- es el flujo de entradas brutas de beneficios económicos o de un potencial de servicio, que se genera durante el ejercicio por el cual se presenta información, cuando dicho flujo produce un incremento en el activo neto/patrimonio -excepto el

caso del incremento relacionado con las aportaciones de los propietarios.

Ingresos Presupuestarios.- Son las recaudaciones de fondos propios (entradas de dinero). Dentro de los ingresos se incluyen los préstamos de dinero (deuda pública) a recibir para financiar el déficit y los saldos de fondos del año anterior, de los cuales se puede disponer para financiar los gastos del período actual.

Ingreso Recaudado o Percibido.- Es el momento en el cual se extingue el derecho de percibir un Ingreso, por la recepción o materialización el mismo.

Ingreso Devengado.- Llamado también momento de la Causación, se da cuando nace el derecho de percibir una prestación pecuniaria por disposiciones legales, contractuales o por la venta de bienes y servicios.

Impuesto.- Es el tributo exigido por el Estado a quienes se hallan en las situaciones consideradas por la ley como hechos imponibles, ajenos a toda actividad estatal relativa al obligado. Estos se dividen en dos grupos y afectan a la renta:

Directos	}	→ Afecta directamente a la Renta. Ej. Impto. a la Renta Sociedades
Indirectos		→ Afecta indirectamente a la Renta. Ej. IVA llamado.

El IVA cobrado en ventas como agente de percepción y el IVA pagado en compras, las retenciones de IVA y la devolución del IVA en compras por parte del SRI, son operaciones que no tienen incidencia presupuestaria y se contabilizan en cuentas específicas para cada concepto.

Irretroactividad.- Se refiere a que la Ley no se aplica en forma de retroactiva, es decir que se aplica a partir de su aprobación.

Operaciones de Costos.- Acumulación de los valores que representan los insumos, mano de obra, materiales directos y gastos indirectos utilizados en la producción.

Operaciones patrimoniales.- Son aquellas que afectan a los activos, pasivos, patrimonio y resultados.

Patrimonio (Contable).- Conjunto de bienes, derechos e inversiones de la Entidad. Definición utilizada para las entidades con propósitos no lucrativos, debido a que existen operaciones que tienen incidencia presupuestaria y patrimonial (Ej. pago de Sueldos afecta al Gasto Presupuestario y al Gasto Patrimonial (Resultados).

Existen operaciones que tienen efecto exclusivamente patrimonial y no afectan al Presupuesto y otras con incidencia exclusivamente presupuestaria; por tanto todas las operaciones tienen incidencia Patrimonial y solo algunas afectarán complementariamente, al Presupuesto.

Plan Anual de Contrataciones (PAC).- Documento que contiene detalle por categoría de productos de bienes y servicios a adquirirse en relación a los Programas y Proyectos registrado en el Portal de Compras Públicas.

Presupuesto.- Documento que contiene el origen y monto de los Ingresos a recaudar y Costo de las Operaciones a desarrollar.

Provisión.- Cuenta del Pasivo en la que se reconocen las asignaciones de recursos efectuadas para hacer frente a obligaciones o responsabilidades probables o ciertas.

Reinversión.- Inversión de los intereses, dividendos y plusvalías producidas por una inversión previa. Representa una inversión de los beneficios.

Renta.- Ingresos que constituyen utilidades, beneficios o incrementos de patrimonio que se perciben o devenguen, cualquiera sea su origen, naturaleza o denominación.

Renta exenta.- La que está afecta al pago de impuestos. La ley establece un nivel de renta bajo el cual las personas no tienen obligaciones tributarias, o determina que algunas rentas específicas no sean gravadas.

Renta imponible.- Sobre la cual se calcula el monto que debe pagarse por concepto de impuestos y/o leyes sociales, como previsión y salud.

Superávit.- Es un sobrante o un excedente que en términos de economía o finanzas hace referencia a abundancia; surge de la diferencia entre los Ingresos y los Gastos

durante un periodo fiscal y puede suponer una correcta gestión gubernamental o la ausencia de inversiones sociales.

Tasas.- Valor retributivo fijado por la autoridad tributaria al Costo de Producción que no incluye Gastos indirectos del producto terminado o servicio prestado. Puede ser inferior Costo, de tratarse de bienes o servicios esenciales destinados a satisfacer necesidades colectivas de gran importancia (Art. 566 COOTAD).

Tributos.- Son los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales o de mejora.

HIPOTESIS Y VARIABLES

2.3.1. Hipótesis General

Ausencia de una Planificación de aspectos tributarios y contables generaría Estados Financieros con una base imponible obligada a un pago de Impuesto adicional.

El impuesto gravado incrementa los Costos por Servicios e Inconsistencia en la preparación de los Estados Financieros.

2.3.2. Hipótesis Particulares

- a.- Impuesto a la Renta por la "No reinversión del Superávit" generaría una carga tributaria no financiada que constituye Costos.
- b.- Desconocer la naturaleza jurídica de la base imponible del Impuesto sobre el "Superávit no reinvertido" originaría un Pago Indebido de Tributo.
- c.- La exoneración del pago de Impuesto por "Reinversión del Superávit" requeriría un registro contable reconociendo como Aporte del Estado.
- d.- El desconocimiento de los efectos contables por aplicación de la disposición tributaria al "Superávit" generaría distorsión en los Estados Financieros.
- e.- Omisión del registro como obligación a favor del Sujeto Activo de los Tributo generaría sobreestimación de los Ingresos de la Entidad.

f.- El incumplimiento de la disposición de la norma tributaria sobreestimaría el saldo de la cuenta patrimonial "Superávit".

2.3.3. Declaración de Variables

a. Hipótesis

Variable Independiente: Ausencia de Planificación de aspectos tributarios y contables.

Variable Dependiente: Estados Financieros con base imponible obligada a pago de Impuesto.

b. Hipótesis

Variable Independiente: Impuesto a la Renta por la no Reinversión del Superávit.

Variable Dependiente: Carga tributaria no financiada que constituye Costos.

c. Hipótesis

Variable Independiente: Naturaleza jurídica de la base imponible del Impuesto sobre el "Superávit no reinvertido".

Variable Dependiente: Pago Indebido de Tributos.

d. Hipótesis

Variable Independiente: Exoneración del pago de Impuesto por "Reinversión del Superávit".

Variable Dependiente: Registro Contable reconociendo como Aporte del Estado.

e. Hipótesis

Variable Independiente: Efectos contables por aplicación de la disposición tributaria al "Superávit".

Variable Dependiente: Distorsión en los Estados Financieros.

f. Hipótesis

Variable Independiente: Registro como obligación a favor del Sujeto Activo de los Tributo.

Variable Dependiente: Sobreestimación de los Ingresos de la Entidad.

g. Hipótesis

Variable Independiente: Incumplimiento de la disposición de la norma tributaria.

Variable Dependiente: Saldo de la cuenta patrimonial del "Superávit".

2.3.4. Operacionalización de las Variables

Cuadro 1

Variable	Tipo	Conceptualización	Indicador
Ausencia de Planificación de aspectos tributarios y contables.	Independiente	No existe Presupuesto ni estructura de Costos para atender pago del Impuesto	El fichaje
Estados Financieros con base imponible obligada a pago de Impuesto.	Dependiente	Resultados del Ejercicio sujeta a pago de Impuesto a la Renta	El fichaje
Impuesto a la Renta por la no Reinversión del Superávit	Independiente	Imposición fiscal penaliza la falta de gestión sobre la administración de los recursos públicos	El fichaje
Carga tributaria no financiada que constituye Costos.	Dependiente	Pagar Impuesto a la Renta, sobre fondos públicos constituye un Pago Indevido	Entrevista
Naturaleza jurídica de la base imponible del Impuesto sobre el "Superávit no reinvertido".	Independiente	El Impuesto a la Renta gravado al Superávit no es de naturaleza en una Renta	Entrevista
Pago Indevido de Tributos.	Dependiente	Pagar Impuesto a la Renta, sobre fondos públicos constituye un Pago Indevido	Entrevista
Exoneración del pago de Impuesto por "Reinversión del Superávit".	Independiente	Ahorro en el pago del Impuesto a la Renta por "Reinversión del Superávit"	Entrevista
Registro Contable reconociendo como Aporte del Estado.	Dependiente	El ahorro en el pago del Impuesto a la Renta debe reconocerse como un Aporte del Estado	Entrevista
Efectos contables por aplicación de la disposición tributaria al "Superávit".	Independiente	Esquema contable aplicable a las transacciones derivadas del Superávit	Entrevista
Distorsión en los Estados Financieros.	Dependiente	La falta de reconocimiento contable como Pasivo afecta el Estado Patrimonial	Entrevista
Registro como obligación a favor del Sujeto Activo de los Tributo.	Independiente	Los Ingresos por Tributos, no generan Superávit, debido a que son una obligación a favor del Sujeto Pasivo	Entrevista
Sobreestimación de los Ingresos de la Entidad.	Dependiente	La falta de reconocimiento contable como Pasivo afecta el Estado Patrimonial	Entrevista
Incumplimiento de la disposición de la norma tributaria.	Independiente	Desviación de Control Interno y Evasión Fiscal	Entrevista
Saldo de la cuenta patrimonial del "Superávit".	Dependiente	Afectación del "Superávit" por disposición de la Autoridad Tributaria y no de la Junta General de Socios	Entrevista

CAPITULO III

MARCO METODOLOGICA

3.1. TIPO Y DISEÑO DE LA INVESTIGACION Y SU PERSPECTIVA

El proceso metodológico aplicado en la presente investigación, está basado en el diseño; datos recolectados y estrategias aplicadas al estudio realizado bajo un enfoque cualitativo, que ha permitido el desarrollo de estándares para recopilar, levantar datos y analizarlos de acuerdo a las entrevistas realizadas a los especialistas tributarios; asesores y consultores contables, conociendo dónde se origina el problema, la dirección que sigue y la necesidad de establecer el procedimiento contable y tributario para mejorar la presentación y revelación de la información financiera de las entidades de derecho privado sin fines de lucro que administran recursos públicos y que operan mediante autogestión.

En el libro Metodología de la Investigación, tercera edición del Ms. Roberto Hernández Sampieri, cita a la profesora Marianellis Salazar de Gómez de la Escuela de Humanidades “Universidad de Oriente Anzoátegui, de Venezuela” que menciona lo siguiente:

“Los enfoques cualitativo y cuantitativo, vistos como teorías filosóficas, son completamente diferentes; sin embargo como técnicas para el desarrollo de una investigación, puede mezclarse sobre todo en relación con el análisis y la discusión de resultados”.¹²

Esta investigación está encaminada a obtener conocimientos específicos para

¹²(Hernández Sampieri & otros, 2003)

describir y explicar la relación Causa – Efecto, que será probada objetivamente, utilizando entre otros los siguientes componentes:

Según su finalidad; por el marco teórico ha sido escogida para la investigación porque permite conocer el hacer, el actuar, el construir y modificar los esquemas contables, enriqueciendo la presentación de los Estados Financieros de acuerdo a la práctica los conocimientos adquiridos.

Según su contexto; la investigación de campo se efectuó en el lugar y tiempo en que está ocurriendo el fenómeno objeto de estudio y lugar donde se desarrolla la investigación apoyada en la información proveniente principalmente de entrevistas, por lo que la escojo para este proyecto.

Control de las Variables: Mediante la investigación experimental se aplicó alternativa las variables no comprobadas, así como el control sobre las mismas, identificando las características que se estudian lo cual permitió crear escenarios controlados y observar los resultados evitando la intervención de otros factores.

3.2. LA POBLACION Y LA MUESTRA

3.2.1. Características de la población

Para definir la población, se ha tenido cuidado que el conjunto de elementos que la integra quede perfectamente delimitado. La población objeto de análisis, ha sido definida como un conjunto finito y todos los individuos u objetos tienen la misma posibilidad de ser elegidos; de quienes además se obtendrá información relacionada al tratamiento de las operaciones según las consideraciones y puntos de vista individuales para cada entrevistado en particular.

3.2.2. Delimitación de la población

La población en este proyecto de investigación, es finita y la problemática planteada a las entidades que administran recursos públicos sin asignaciones presupuestarias y operan mediante auto gestión en el Ecuador, con incidencia principalmente en:

Entidades privadas sin fines de lucro, que administran recursos públicos sin asignaciones presupuestarias y operan mediante auto gestión.

3.2.3. Tipo de muestra

La muestra, es el conjunto de individuos de sujetos realmente a estudio. Existen varios tipos de muestra: probabilística y no probabilística.

Según el tema investigado se concluye que la muestra es no probabilística debido a que se somete al criterio o criterios del investigador, siendo la muestra obtenida la más representativa y la población seleccionada está bajo ciertos criterios de conveniencia, considerando un número preestablecido de individuos especializados o consultores expertos en temas tributarios, contables, societarios y de control.

Los individuos, constituyen elementos escogidos al azar con probabilidades conocidas de selección, debido a la imposibilidad el grado de representatividad de la muestra; existiendo clara influencia del investigador al realizar la selección de la muestra atendiendo razones subjetivas.

La muestra no probabilística, no se rige por sistema alguno que garantice la generalización de los resultados; es decir, no permiten generalizar los resultados a la población según la muestra extraída, pero al tratarse de un tema regulado por el Estado en diferentes normas legales, es posible llegar a un consenso general.

3.2.4. Tamaño de la muestra

Para el presente estudio, se ha considerado realizar la investigación en una población finita compuesta por los siguientes grupos:

- Gerentes de Microempresas
- Contadores
- Asesores Tributarios

3.2.5. Proceso de selección

Para esta investigación, como muestra no probabilística se va a escoger entre Expertos y Sujetos Voluntarios, a fin de contar con una opinión profesional del tema investigado y concluir en algo específico y técnicamente planteado.

3.3. LOS METODOS Y LAS TECNICAS

Los métodos teóricos y empíricos se encuentran en una indisoluble relación, por lo cual, para esta investigación se ha tomado la parte teórica, la cual permite señalar la formulación y descomposición del problema; modelación teórica; formulación de la hipótesis y definición de variables; confección del diseño; análisis de los resultados para la elaboración del informe final de la investigación y revisión bibliográfica.

El análisis –síntesis permite segmentar los efectos de conocer o examinar más profundamente la naturaleza de las transacciones que se deriven de la aplicación de la normativa vigente y los principios técnicos y analizar los efectos sobre los Estados Financieros y la posición patrimonial de la Entidad; procedimiento que revelará mediante hechos específicos, el impacto tributario, contable y societario que grava el Impuesto a la Renta al Superávit en las instituciones sin fines de lucro que administran recursos públicos sin asignaciones presupuestarias y que operan mediante auto gestión; detectando potenciales errores debido a la falta de esquemas contables y técnico – tributario para un esquema de aplicación unificado.

Se plantearán las hipótesis que permitan obtener datos para las conclusiones; partiendo del razonamiento y conocimiento general de la información, la inducción para la aplicación de la disposición legal y la norma técnica contable – tributaria relacionada con la administración de los recursos públicos y el Superávit.

A través de la Entrevista, con un cuestionario previamente diseñado, se buscarán criterios de expertos, a fin de alcanzar los objetivos planteados en la investigación, obteniendo información relevante que de otro modo serian difícil conseguir.

3.4. PROCESAMIENTO ESTADISTICO DE LA INFORMACIÓN

La investigación es de campo, debido a que es necesario indagar a Contadores;

Asesores Jurídicos especialistas en temas Tributarios y Contables, sobre el conocimiento de la Reinversión del Superávit obtenido por las Entidades privadas sin fines de lucro que administran recursos públicos sin asignaciones presupuestarias y operan mediante auto gestión concordante con la LORTI y su Reglamento.

Una vez realizada la investigación, los datos obtenidos serán analizados utilizando un procesador de palabras y las bondades de la hoja de Excel, a fin de procesar los datos obtenidos de las entrevistas y el análisis e interpretación de los resultados de la investigación.

CAPITULO IV

ANALISIS E INTERPRETACION DE LOS RESULTADOS

4.1. ANALISIS DE LA SITUACION ACTUAL

El tema investigado, ha sido sometido a varios cuestionamientos sobre la base legal tributaria y los posibles esquemas contables aplicables, que permitan probar las hipótesis planteadas, formulando las preguntas siguientes:

¿Cuál considera que es la herramienta necesaria enfocada en los aspectos tributarios y contables para la determinación de la base imponible tributable?

¿El Impuesto a la Renta que grava la "No reinversión del Superávit" gravaría una carga financiera adicional a los Costos?

¿La naturaleza jurídica de la base imponible para el cálculo del Impuesto a la Renta sobre el "Superávit no reinvertido" da origen a la figura de Pago Indebido?

¿La exoneración del Impuesto a la Renta por "Reinversión del Superávit" generaría un registro contable para reconocimiento del Aporte del Estado?

¿El no reconocimiento de los efectos contables de la aplicación de la disposición tributaria sobre el "Superávit" al igual que los Ingresos Tributarios como obligación a favor del Sujeto Activo del Tributo, generan distorsión en los Estados Financieros?

¿La aplicación de la disposición de la norma tributaria afectaría la composición de la cuenta patrimonial del "Superávit" y los intereses societarios?

4.2. ANALISIS DEL RESULTADO DE LAS ENTREVISTAS

ENTREVISTA A Ing. JULIO OCAMPO Ms.

Jefe de Presupuesto de la M.I. MUNICIPALIDAD DE GUAYAQUIL

20 DE DICIEMBRE DEL 2012

TRATAMIENTO CONTABLE DE LOS INGRESOS TRIBUTARIOS Y SUPERAVIT QUE SE ORIGINA COMO RESULTADO DE LA GESTION POR PARTE DE ENTIDADES PRIVADAS SIN FINES DE LUCRO QUE ADMINISTRAN RECURSOS PUBLICOS SIN ASIGNACIONES PRESUPUESTARIAS Y QUE OPERAN MEDIANTE AUTOGESTION

- 1. ¿Cuál considera que es la herramienta técnico – contable, necesaria para el tratamiento de los Ingresos administrados por Entidades privadas sin Fines de Lucro, que permita una mejor preparación de los Estados Financieros y la determinación de una Base Imponible tributable?**

Registrar adecuadamente los recursos obtenidos de la recaudación que constituyen Ingresos del Sujeto Activo del Tributo, representan un Pasivo para la entidad administradora; es decir, el reconocimiento de la obligación a favor del primero.

- 2. ¿La falta de reconocimiento del Pasivo a favor la Entidad Pública o Sujeto Activo de los Ingresos Tributarios, al igual que la aplicación adecuada de la disposición tributaria sobre el "Superávit" constituye una desviación u omisión a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados?**

La falta de reconocimiento como Pasivo y de la no aplicación tributaria (pago de Impuesto por no Reinversión) respecto al tratamiento del Superávit, por parte de la Entidad administradora de los recursos del Sujeto Activo, no constituye una desviación u omisión a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados porque no está establecido el tratamiento contable para estas transacciones especializadas; en todo caso la posible omisión o desviación de los principios se podría considerar si los Tributos recaudados son sometidos al pago del Impuesto a la Renta y estos no se contabilizaran como un Gasto del periodo y de la Entidad administradora.

- 3. ¿La exoneración del Impuesto a la Renta por "Reinversión del Superávit" debe reconocerse y registrarse contablemente como aporte del Estado por**

ser subvención? Cómo; en qué Estado Financiero y dentro de qué grupo de Cuentas Contables?

El ahorro fiscal, debe ser reconocido por la Entidad administradora como un aporte del Sujeto Activo (Estado), debido a que en el caso de realizarse el pago, éste genera flujo de caja que tiene una contra partida contable en el Gasto (Impuesto), pero su ahorro constituye una subvención de acuerdo a la Ley (Aporte del Estado) o un Ingreso dejado de percibir por parte del Sujeto Activo del Tributo (Estado), establecido en el Presupuesto institucional; y, su no recaudación tiene una contra partida, en este caso real.

4. ¿La aplicación de la norma tributaria para disposición de la cuenta patrimonial "Superávit" debe ser autorizada por la Junta de Socios o sólo basta la disposición prescrita en la LORTI?

El ahorro fiscal, debe ser reconocido por la Entidad administradora como un aporte del Sujeto Pasivo (Estado), debido a que en el caso de realizarse el pago este genera flujo de caja que tiene una contra partida contable en el Gasto (Impuesto), pero su ahorro constituye una subvención de acuerdo a la Ley (Aporte del Estado) o un Ingreso dejado de percibir por parte del Sujeto Activo del Tributo (Estado), establecido en el Presupuesto institucional; y, su no recaudación tiene una contra partida, en este caso real.

5. ¿La naturaleza del "Superávit no reinvertido" jurídicamente es Base Imponible para el cálculo del Impuesto a la Renta por falta de reinversión en el siguiente ejercicio económico? ¿El Impuesto causado y pagado es un Pago Indebido?

Al no ser un Ingreso propio la recaudación de los Tributos para la Entidad administradora, no existe Base Imponible tributable. Por otra parte, no se produce un exceso de recursos o Superávit para la Entidad administradora, lo cual deja sin base impositiva para la determinación y pago del Impuesto a la Renta en la Entidad administradora. El Superávit resultante se configura en la operación del Sujeto Activo del Tributo, quien no está obligado al pago del referido impuesto.

6. ¿El Impuesto a la Renta que grava la "No reinversión del Superávit" forma parte de los Costos de los bienes y servicios producidos? ¿Cuál sería su tratamiento para no considerarlo como tal?

El Impuesto a la Renta, no es parte de la estructura del costo del servicio, más aun si trata de Servicios Públicos; por eso el uso eficiente de los recursos depende de la estructura contable que se implemente.

7. ¿Cuál es el ajuste de la cuenta patrimonial "Superávit", por el "Superávit para la Reinversión" considerando el valor a Reinvertir y del Impuesto a la Renta gravado (ahorro fiscal) en cuentas analíticas diferentes; y, la

inversión de estos en compra de bienes o servicios, el tratamiento de la amortización, depreciación y control?

La reinversión en Activos, incrementan el Patrimonio de los Socios y no de la Entidad administradora cuando estos son adquiridos con recursos provenientes del Superávit.

8. ¿Qué tipo de documento (Comprobante de Ingreso o Factura) debe entregarse al usuario o beneficiario del bien o servicio por el valor que recauda la Entidad administradora, teniendo presente que se requiere del soporte físico para su crédito fiscal?

El comprobante de venta que debe entregar la Entidad administradora por la contra prestación del servicio de ser una Liquidación de Compra o Comprobante de Ingreso a Caja (documentos válidos emitidos por las entidades del Sector Público), para lo cual debe establecer un punto de emisión en la Entidad administradora.

9. Teniendo presente que los valores recaudados por la Entidad administradora, no constituyen Ingresos Propios y la entidad administradora debe recuperar los Gastos y Costos por Administración con cargo al Sujeto Activo, ¿Cuál sería el procedimiento de recuperación y con qué documento se respaldaría el Ingreso?

La Entidad administradora, recuperará mediante la figura de “Reembolso de Gastos”, los valores que requiera para la operación de los bienes administrados, generando un registro contable cuya contra partida será contra la Cuenta de “Ingresos por Administración” equivalente al valor de todos los rubros componentes de Costos y Gastos; Pago de Tributos (matrícula vehicular; Cuerpo de Bomberos) y Contribuciones a Organismos de Control del Estado, siempre que no se trate de Impuesto a la Renta, incluyendo el valor de las Depreciaciones, Amortizaciones, Provisiones para Cuentas Incobrables; Gastos de Nómina.

10. ¿Los valores pagados por compras de bienes y servicios, deben ser reclamados por la Entidad administradora de los fondos públicos al Sujeto Activo bajo qué figura, inclusive que permita la recuperación del IVA pagado?

Configurándose el “Reembolso de Gastos”, los valores pagados en las adquisiciones de bienes o servicios, el valor correspondiente al Impuesto al Valor Agregado IVA, permitirá su recuperación por parte del Sujeto Activo del Tributo, ante la autoridad competente, que para este caso es el Servicio de Rentas Internas (SRI).

ENTREVISTA A CPA GINO ERAZO MARTINEZ

SOCIO KPMG Peat Marwick, Ecuador

8 DE ENERO DEL 2013

TRATAMIENTO CONTABLE DE LOS INGRESOS TRIBUTARIOS Y SUPERAVIT QUE SE ORIGINA COMO RESULTADO DE LA GESTION POR PARTE DE ENTIDADES PRIVADAS SIN FINES DE LUCRO QUE ADMINISTRAN RECURSOS PUBLICOS SIN ASIGNACIONES PRESUPUESTARIAS Y QUE OPERAN MEDIANTE AUTOGESTION

1. **¿Cuál considera que es la herramienta técnico – contable, necesaria para el tratamiento de los Ingresos administrados por Entidades privadas sin Fines de Lucro, que permita una mejor preparación de los Estados Financieros y la determinación de una Base Imponible tributable?**

Los recursos obtenidos de la recaudación representan un Pasivo para la entidad administradora y deben ser reconocidos por esta como una obligación a favor del Sujeto Activo del Tributo.

2. **¿La falta de reconocimiento del Pasivo a favor la Entidad Pública o Sujeto Activo de los Ingresos Tributarios, al igual que la aplicación adecuada de la disposición tributaria sobre el "Superávit" constituye una desviación u omisión a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados?**

La falta de reconocimiento como Pasivo y de la no aplicación tributaria (pago de Impuesto por no Reinversión) respecto al tratamiento del Superávit, por parte de la Entidad administradora de los recursos del Sujeto Activo si constituyen una desviación u omisión a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados porque no está se estaría reconociendo una obligación de los recursos que son propiedad del Sujeto Activo obtenido de la contra prestación del Servicio, así como de la revelación del Superávit al aplicar la norma tributaria establecida en el País.

3. **¿La exoneración del Impuesto a la Renta por "Reinversión del Superávit" debe reconocerse y registrarse contablemente como aporte del Estado por ser subvención? Cómo; en qué Estado Financiero y dentro de qué grupo de Cuentas Contables?**

El reconocimiento por parte de la Entidad administradora de los Ingresos del Sujeto Activo (Estado) del Tributo, descarta toda posibilidad de Superávit en la Entidad administradora; cumpliéndose su objetivo social "Sin fines de Lucro", debido a que todos sus Costos y Gastos serían absorbidos por "Ingresos Propios por Administración" obtenidos o previstos por el Sujeto Activo para la operación de la Entidad.

- 4. ¿La aplicación de la norma tributaria para disposición de la cuenta patrimonial "Superávit" debe ser autorizada por la Junta de Socios o sólo basta la disposición prescrita en la LORTI?**

No aplica la disposición si la Entidad administradora reconoce el Pasivo a favor del Sujeto Activo, debido a que no se configura el Superávit ni se requiere autorización alguna de la Junta de Socios para una transacción que no se daría.

- 5. ¿La naturaleza del "Superávit no reinvertido" jurídicamente es Base Imponible para el cálculo del Impuesto a la Renta por falta de reinversión en el siguiente ejercicio económico? ¿El Impuesto causado y pagado es un Pago Indebido?**

No aplica, ni existe Base Imponible tributable por el origen de los recursos, por lo cual de efectuarse un pago, se configura un Pago Indebido.

- 6. ¿El Impuesto a la Renta que grava la "No reinversión del Superávit" forma parte de los Costos de los bienes y servicios producidos? ¿Cuál sería su tratamiento para no considerarlo como tal?**

No aplica; de considerarse un pago por este concepto, debería dársele el tratamiento de Impuesto, Gasto propio de la operación.

- 7. ¿Cuál es el ajuste de la cuenta patrimonial "Superávit", por el "Superávit para la Reinversión" considerando el valor a Reinvertir y del Impuesto a la Renta gravado (ahorro fiscal) en cuentas analíticas diferentes; y, la inversión de estos en compra de bienes o servicios, el tratamiento de la amortización, depreciación y control?**

El efecto de la reinversión del Superávit en Activos, deberá verse reflejada en el Patrimonio, correspondiente a los bienes adquiridos que representan inversión o capitalización de la Entidad administradora.

- 8. ¿Qué tipo de documento (Comprobante de Ingreso o Factura) debe entregarse al usuario o beneficiario del bien o servicio por el valor que**

recauda la Entidad administradora, teniendo presente que se requiere del soporte físico para su crédito fiscal?

La Entidad administradora por la contra prestación del servicio debe emitir un Comprobante de Ingreso a Caja (documentos válidos emitidos por las entidades del Sector Público), para lo cual debe establecer un punto de emisión en la Entidad administradora.

9. Teniendo presente que los valores recaudados por la Entidad administradora, no constituyen Ingresos Propios y la entidad administradora debe recuperar los Gastos y Costos por Administración con cargo al Sujeto Activo, ¿Cuál sería el procedimiento de recuperación y con qué documento se respaldaría el Ingreso?

La Entidad administradora, los valores invertidos para mantener la operación, los facturará al Sujeto Activo, como “Reembolso de Gastos”, cumpliendo con lo dispuesto en la Ley.

10. ¿Los valores pagados por compras de bienes y servicios, deben ser reclamados por la Entidad administradora de los fondos públicos al Sujeto Activo bajo qué figura, inclusive que permita la recuperación del IVA pagado?

Considerar las transacciones como “Reembolso de Gastos” por los valores pagados en las adquisiciones de bienes o servicios, permitirá la recuperación del IVA por parte del Sujeto Activo del Tributo, ante la autoridad competente, que para este caso es el Servicio de Rentas Internas (SRI).

ENTREVISTA A GUNTER MORAN KUFFO

Subdirector Regional PROCURADURIA GENERAL DEL ESTADO, Ecuador

14 DE ENERO DEL 2013

1. ¿Cuál considera que es la herramienta técnico – contable, necesaria para el tratamiento de los Ingresos administrados por Entidades privadas sin Fines de Lucro, que permita una mejor preparación de los Estados Financieros y la determinación de una Base Imponible tributable?

El sistema contable que debe poseer una empresa o entidad debe ser eficiente y funcional, para que todo informe o documento que se origine con base de la contabilidad se convierta

en una fuente de información importante respecto de la situación económica y financiera para la organización.

La información financiera tiene los objetivos de:

Generar flujos de efectivo, importante para la toma de decisiones. Evaluar la función de la administración. Controlar las operaciones de la entidad. Determinar precios y tarifas. Toma de decisiones en materia de inversión y crédito. Determinar la carga tributaria.

Suministrar información sobre la situación financiera y económica de la entidad. Proporcionar información de carácter legal. Estimar los costos y beneficios atribuibles a la empresa.

La contabilidad debe ser:

Clara y fácil de comprender; confiable; presentada en forma oportuna (estados financieros); verificable, en la medida que presente fielmente los hechos económicos, fácilmente comparable.

En conclusión, contablemente:

El sistema contable es vital para la buena toma de decisiones dentro de cualquier organización y esta debe tener las características que se han mencionado. La contabilidad presenta hechos consumados, lo que presenta la contabilidad ya no hay forma de corregirlo en forma retroactiva.

Tributariamente, todo lo que corresponda a planificación dentro de la empresa deberá hacérselo vía presupuesto, esto es que el presupuesto que es una proyección anticipada de lo que puede ocurrir en el año financiero contable y por añadidura, en el año fiscal (impuestos) permite visualizar por anticipado que va a ocurrir al final del ejercicio económico.

Porque en el presupuesto tengo todo los ingresos, todo lo que me va a producir como renta la empresa, también puedo proyectar los costos, los gastos, la participación de los trabajadores, el impuesto a la renta a pagar y la utilidad neta para los accionistas.

Por consiguiente, no es a base de la contabilidad que debo planificar la tributación. Antes de iniciar un ejercicio económico, se proyecta el año próximo y allí se puede visualizar que va a ocurrir, es en el presupuesto que se planifica que se debe hacer para que el resultado empresarial sea el requerido por los accionistas y el impacto tributario respetando el marco legal, no afecte por sobretodo el manejo de la disponibilidad de la empresa.

2. ¿La falta de reconocimiento del Pasivo a favor la Entidad Pública o Sujeto Activo de los Ingresos Tributarios, al igual que la aplicación adecuada de la disposición tributaria sobre el "Superávit" constituye una desviación u omisión a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados?

*En materia de presupuesto; en el clasificador de Gastos, no debe haber asignación para el pago de Impuesto a la Renta por no utilización de "Superávit"; y, si no hay partida presupuestaria por este concepto, en el Plan de Cuentas Contable, tampoco deberá haber cuenta para su registro, porque no es un Gasto Corriente, ni de Inversión, ni de Financiamiento, porque más bien **se asimilaría a una sanción por manifiesta inoperancia***

al no utilizar la Reinversión. El e-sigef y las herramientas del Ministerio de Finanzas, sólo le asigna valores a las instituciones, cuando ya tienen comprometido el Gasto y los pagos van directamente al proveedor.

El Sujeto Activo, es el Estado y por él interviene el Servicio de Rentas Internas (SRI). El Sujeto Pasivo es el Contribuyente, quien paga un impuesto, quien por mandato de la ley, hace la retención de impuestos. Los sujetos pasivos, como parte de las operaciones normales, de las transacciones normales de la empresa, en su quehacer, indudablemente que al registrar esas operaciones, tienen que registrar los Pasivos respectivos, por las Ventas, cuando se **éstas generan Impuestos, por las Compras cuando éstas generan retenciones**, etc.

Toda contabilidad, en términos normales, tienen que registrar todos los hechos contables, y entre ellos, también son parte las cuentas que controlan tributos. Aquí sí, **tienen vigencia y aplicación los principios** de contabilidad generalmente aceptados.

3. ¿La exoneración del Impuesto a la Renta por "Reinversión del Superávit" debe reconocerse y registrarse contablemente como aporte del Estado por ser subvención? Cómo; en qué Estado Financiero y dentro de qué grupo de Cuentas Contables?

La exoneración del Impuesto a la Renta por "Reinversión del Superávit" es una rebaja del impacto tributario. En otras palabras, cuando hago el presupuesto de gastos y presupuesto el impuesto a pagar, presupuesto únicamente **lo que voy a pagar, esto es la cantidad exacta, ya rebaja la exoneración**. En la empresa privada, existen las ventas, pero también puedo presupuestar los descuentos y rebajas en ventas.

En la empresa privada también puedo presupuestar el impuesto a la renta que debo pagar al final del ejercicio, pero en forma exacta, esto es, si voy a hacer reinversión, voy a tener una rebaja en el pago de impuesto. Entonces presupuesto directamente el valor a pagar; no voy a presupuestar el valor total, y por otro lado las rebajas, no.

En materia de presupuesto, en ingresos se presupuesta todo lo que voy a recibir en mi cuenta bancos en efectivo. En gastos, se presupuesto exactamente los valores que se van a egresar en forma exacta.

4. ¿La aplicación de la norma tributaria para disposición de la cuenta patrimonial "Superávit" debe ser autorizada por la Junta de Socios o sólo basta la disposición prescrita en la LORTI?

La ley tributaria en el Ecuador es una ley "especial" (ley orgánica) cuya aplicación no requiere autorización aparte fuera de su contenido, es de cumplimiento obligatorio de todas las personas naturales y jurídicas, con fines de lucro o sin fines de lucro, inmersas en ella.

La Junta de Socios o de Accionistas, solamente pueden deliberar los asuntos de la compañía en cuanto a su administración e inversión, así como el reparto de utilidades, pero nada tienen que resolver sobre la aplicación de las leyes tributarias. El cumplimiento de las

leyes tributarias corresponde únicamente al administrador de la compañía, o sea sus representantes legales y al contador.

5. ¿La naturaleza del "Superávit no reinvertido" jurídicamente es Base Imponible para el cálculo del Impuesto a la Renta por falta de reinversión en el siguiente ejercicio económico? ¿El Impuesto causado y pagado es un Pago Indebido?

*En cuanto a impuestos, debe cumplirse el Presupuesto de la ley para configurar el tributo, de tal manera, que al aplicarse la ley, con fundamento en el presupuesto que configura el tributo, ya **no es un pago indebido**. Al existir el **Superávit no Reinvertido**, existe **Base Imponible**, o sea se configura el tributo, por consiguiente, no hay pago indebido.*

6. ¿El Impuesto a la Renta que grava la "No reinversión del Superávit" forma parte de los Costos de los bienes y servicios producidos? ¿Cuál sería su tratamiento para no considerarlo como tal?

*El impuesto a la renta, **no es un Ingreso** para la empresa, porque no proviene de alguna facturación que haya hecho la empresa.*

*El impuesto a la renta **no es un Costo** para la empresa, porque no es un valor aplicado para la adquisición de un bien o materia prima, o el pago de un servicio, para que a su vez la empresa brinde al público un bien o un servicio.*

Entonces, hay que conocer como aparece el impuesto a la renta, porque no aparece de la venta de algo que hace la empresa, ni aparece de algo que compra la empresa. No aparece ni en las ventas ni en las compras.

En la contabilidad, se registra los hechos contables, y entre estos tenemos las ventas, que producen los Ingresos, los Costos y los Gastos, que se reducen de los Ingresos. La diferencia de los Ingresos, menos los Costos y los Gastos, se denomina Resultado del Ejercicio. A este Resultado del Ejercicio, se le hacen deducciones legales, como por ejemplo la Participación de los Trabajadores. Del Resultado Neto, rebajada la Participación de los Trabajadores, queda la Utilidad antes de Impuesto.

*La ley tributaria **incentiva la -Reinversión de Utilidades-** para las empresas privadas, es decir, que se reinvierte una parte de la utilidad, y esa parte que se reinvierte paga menos impuestos.*

*En las entidades sin fines de lucro, los remanentes de un Presupuesto, **obligatoriamente deberán ser consumidos en el próximo presupuesto** y si este remanente no se utiliza, está inmerso en lo que dice la ley. Primero, que este **remanente lo absorbe el Estado** o, en su defecto, por no haber cumplido su objetivo presupuestariamente, **deberá pagar el impuesto**.*

*Es decir, en las entidades que se manejan vía presupuesto **no hay otra opción que la que***

dice la ley. Los presupuestos de Ingresos, en su totalidad deben concurrir al Gasto. El no gastar, quiere decir, mala administración o mala elaboración del presupuesto.

7. ¿Cuál es el ajuste de la cuenta patrimonial “Superávit”, por el “Superávit para la Reinversión” considerando el valor a Reinvertir y del Impuesto a la Renta gravado (ahorro fiscal) en cuentas analíticas diferentes; y, la inversión de estos en compra de bienes o servicios, el tratamiento de la amortización, depreciación y control?

Un pasivo se registra cuando se tiene una obligación, viene de un hecho pasado, por ejemplo, hice una compra, y creo una cuenta por pagar, hasta el día que pague. Es una obligación presente, porque registré el hecho pasado y tengo la deuda que no la he pagado. Tengo la obligación de pagar, porque a cambio, recibí un bien o un servicio. Es decir, existe, jurídicamente, la obligación, si no la pago, puedo ser demandado legalmente.

No puedo crear “figuras contables”, jugando con los conceptos que en teoría parecieran que tienen sentido.

Por ejemplo: Yo no puedo registrar en bancos, porque el gobierno dice que me va a enviar 10.000.000 Unidades Monetarias (UM); para realizar su registro, tiene que ser una realidad, no una mera expectativa.

*El pasivo, registra obligaciones, es decir, la empresa ya recibió un bien o un servicio y deberá pagarlo. **La reinversión, es una mera expectativa**, primero debo llevar su valor al presupuesto. Hacer la contratación pública de la obra, una vez que se me presenten las planillas ahí sí contabilizo el “Pasivo” a nombre del proveedor.*

*Es en el presupuesto que aparece el nombre de la obra, no aparece el nombre de la reinversión. **La reinversión, es un concepto que origina el fondo para resolver un tema presupuestario.***

Si invierto los valores...cómo debo registrarlos? En la contabilidad existen cuentas contables...La denominación de cuentas contables está orientada a describir los valores agrupados “que sean de una misma naturaleza”. Por ejemplo:

En un año compro vehículos, la cuenta se llamará vehículos; en otro año compro vehículos, la cuenta se llamará vehículos; en otro año compro vehículos, la cuenta se llamará vehículos; en los siguientes años puedo comprar edificios; es decir, en la misma cuenta, me aumentan los bienes, según su naturaleza. Tendré 3, después 5, después 10 vehículos, pero una sola cuenta, la misma siempre; así edificios, podré tener uno, dos, tres, la misma cuenta; los valores que se registran en la contabilidad, universalmente ya tienen denominación, como caja, bancos, cuentas por cobrar, vehículos, terrenos, edificios, etc.; no puedo utilizar cuentas contables, que indiquen de donde provienen los fondos.

Depreciación o desgaste, es el registro del consumo o desgaste del bien por el uso, consumo u obsolescencia. La depreciación se hará con aplicación de la técnica contable y en función a la característica del bien, atento a los principios contables. En especial, deberá respetarse el principio de la esencia sobre la forma.

La depreciación será un costo o un gasto y afectará los resultados del ejercicio, es decir, esto no es opcional. Si deprecia, afecta al costo, afecta al gasto y lógicamente me incide en los resultados del ejercicio económico.

8. ¿Qué tipo de documento (Comprobante de Ingreso o Factura) debe entregarse al usuario o beneficiario del bien o servicio por el valor que recauda la Entidad administradora, teniendo presente que se requiere del soporte físico para su crédito fiscal?

De acuerdo con la legislación tributaria ecuatoriana se emite facturas cuando se transfiere un bien o un servicio.

Si una entidad recibe fondos para administrarlos, a medida que ejecuta la administración, obtiene bienes y servicios, allí sí va a tener documentos para "reembolsar", es decir, los proveedores de bienes y servicios le van a facturar y esos serán los soportes para el crédito fiscal, de quien va a utilizar dicho crédito.

9. Teniendo presente que los valores recaudados por la Entidad administradora, no constituyen Ingresos Propios y la entidad administradora debe recuperar los Gastos y Costos por Administración con cargo al Sujeto Activo, ¿Cuál sería el procedimiento de recuperación y con qué documento se respaldaría el Ingreso?

La programación de caja es únicamente una programación, no es una recepción real de valores que ya dispongo. La programación es programación y nada más. Es una suposición. Hasta ese momento de la programación, nada es real hasta que se produzca el hecho económico de recibir los valores en caja.

Por tanto, si no hay recepción de valores, no puede haber sustento ni documento contable. Una programación es un presupuesto, es la suposición del movimiento futuro que tendrá la caja.

10. ¿Los valores pagados por compras de bienes y servicios, deben ser reclamados por la Entidad administradora de los fondos públicos al Sujeto Activo bajo qué figura, inclusive que permita la recuperación del IVA pagado?

El IVA pagado en adquisiciones por entidades del sector público, les será devuelto a las instituciones vía Presupuesto General del Estado. Los valores por ejecución presupuestaria son solicitados por las entidades para su pago directamente al proveedor, por lo que ya no procede que dichos valores sean reclamados.

*La documentación sustentatoria del gasto por compra de bienes y servicios que **constituyen la documentación fuente contable** que debe ser mantenida en custodia por la empresa para el respectivo control que hará la Contraloría General del Estado.*

ENTREVISTA A ECON. Ángel Salazar

**Catedrático y Supervisor Regional de Auditores Externos de la Contraloría
General del Estado – Regional 1**

19 DE FEBRERO DEL 2013

TRATAMIENTO CONTABLE DE LOS INGRESOS TRIBUTARIOS Y SUPERAVIT QUE SE ORIGINA COMO RESULTADO DE LA GESTION POR PARTE DE ENTIDADES PRIVADAS SIN FINES DE LUCRO QUE ADMINISTRAN RECURSOS PUBLICOS SIN ASIGNACIONES PRESUPUESTARIAS Y QUE OPERAN MEDIANTE AUTOGESTION

- 1. ¿Cuál considera que es la herramienta técnico – contable, necesaria para el tratamiento de los Ingresos administrados por Entidades privadas sin Fines de Lucro, que permita una mejor preparación de los Estados Financieros y la determinación de una Base Imponible tributable?**

Basados en las respuestas del Econ. Ángel Salazar, la implementación de un sistema contable acogiendo los lineamientos para el manejo de los recursos públicos, le permite a la institución evitar pagos gravados con impuestos, ratificando además que las entidades privadas sin fines de lucro que manejan o administran recursos públicos, por norma constitucional están exentas del pago de impuestos.

El reconocimiento contable de la recaudación del Tributo, representa un Pasivo para la entidad administradora e Ingresos del Sujeto Activo " y "...Al no ser un ingreso propio para la Entidad administradora, no existe Base Imponible tributable; que en caso de ser reconocidos de manera distinta, no están gravados a Impuesto alguno".

- 2. ¿La falta de reconocimiento del Pasivo a favor la Entidad Pública o Sujeto Activo de los Ingresos Tributarios, al igual que la aplicación adecuada de la disposición tributaria sobre el "Superávit" constituye una desviación u omisión a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados?**

El Superávit constituye un aparente excedente que se convierte en una provisión para el

desarrollo de los planes plurianuales que pasan a ser parte de los recursos comprometidos.

El reconocimiento contable de la recaudación del Tributo, representa un Pasivo para la entidad administradora e Ingresos del Sujeto Activo " y "...Al no ser un ingreso propio para la Entidad administradora, no existe Base Imponible tributable; que en caso de ser reconocidos de manera distinta, no están gravados a Impuesto alguno".

El registro adecuado de los recursos que son Ingresos del Sujeto Activo, permite efectuar un mejor control de las administraciones de los mismos en cada ejercicio económico, considerando que cada periodo tendrá su cuenta analítica que se irá liquidando con la ejecución de los proyectos a largo plazo para los cuales se deben crear reservas por lo oneroso que representa su ejecución.

3. ¿La exoneración del Impuesto a la Renta por "Reinversión del Superávit" debe reconocerse y registrarse contablemente como aporte del Estado por ser subvención? Cómo; en qué Estado Financiero y dentro de qué grupo de Cuentas Contables?

La administración de fondos públicos por parte de personas legalmente autorizada para el efecto, no varía la naturaleza jurídica de los recursos y deben ser tratados bajo la normativa legal existente para las entidades públicas; más aun si se circunscriben a asignaciones del Estado, obteniendo los beneficios esperados, inclusive el mismo ahorro fiscal.

4. ¿La aplicación de la norma tributaria para disposición de la cuenta patrimonial "Superávit" debe ser autorizada por la Junta de Socios o sólo basta la disposición prescrita en la LORTI?

El Estado a través de sus normas y disposiciones legales, orienta a las instituciones y persona que administran recursos públicos el cumplimiento de las mismas; desde el punto de vista de la aplicación de la norma los recursos públicos, no requiere autorización previa de los Socios, pero para formalizar el cumplimiento de la disposición, la Junta de Socios bien puede ratificar lo actuado por la administración de la entidad.

5. ¿La naturaleza del "Superávit no reinvertido" jurídicamente es Base Imponible para el cálculo del Impuesto a la Renta por falta de reinversión en el siguiente ejercicio económico? El Impuesto causado y pagado es un Pago Indebido?

Los recursos públicos no están sujetos al pago de impuesto. A los excedentes que se producen se debe dar disposición de acuerdo a las normas establecidas para estos casos. Al momento no existe discriminación en la entidades sin fines de lucro totalmente constituidas por socios privados, las cuales sin deben cumplir con el pago de impuesto y las constituidas con recursos públicos que estarán exentas de impuestos.

Debe haber un replanteamiento en la conceptualización y definición de las fundaciones

principalmente, identificándolas plenamente las Privadas y públicas en razón de su composición patrimonial, a fin de que el Organismo de Control Tributario reconozca estos dos tipos desde el origen, delimitando diferencias en el tratamiento subsiguiente debido al origen de los fondos y su administración, evitando cualquier tipo de evasión.

- 6. ¿El Impuesto a la Renta que grava la "No reinversión del Superávit" forma parte de los Costos de los bienes y servicios producidos?Cuál sería su tratamiento para no considerarlo como tal?**

Los Costos deben ser estructurados bajo la naturaleza de los servicios públicos y canalizados bajo esta estructura para obtener el beneficio fiscal sin variar su naturaleza jurídica. Se debe tener presente también que para ser tratadas como entidades exentas, debe constar en el catastro de empresas públicas, cuyo control está a cargo del SRI.

- 7. ¿Cuál es el ajuste de la cuenta patrimonial "Superávit", por el "Superávit para la Reinversión" considerando el valor a Reinvertir y del Impuesto a la Renta gravado (ahorro fiscal) en cuentas analíticas diferentes; y, la inversión de estos en compra de bienes o servicios, el tratamiento de la amortización, depreciación y control?**

Una vez que estas instituciones forman parte del catastro de empresas públicas, debe delinearse la Estructura Contable para evitar desviaciones o errores al momento de registrar las transacciones, principalmente las derivadas de la Reinversión del Superávit.

- 8. ¿Qué tipo de documento (Comprobante de Ingreso o Factura) debe entregarse al usuario o beneficiario del bien o servicio por el valor que recauda la Entidad administradora, teniendo presente que se requiere del soporte físico para su crédito fiscal?**

En caso de Tributos administrados por terceros, el sujeto activo, debería contar con un punto de emisión en la entidad que los administra.

- 9. Teniendo presente que los valores recaudados por la Entidad administradora, no constituyen Ingresos Propios y la entidad administradora debe recuperar los Gastos y Costos por Administración con cargo al Sujeto Activo, ¿Cuál sería el procedimiento de recuperación y con qué documento se respaldaría el Ingreso?**

La vigencia del Código Orgánico de Finanzas Públicas, derogó la Ley Orgánica de Administración Financiera y Control; a partir de ese momento, se delimitan las funciones del Organismo de Control del Estado respecto a formular recomendaciones para determinar los esquemas contables más apropiados para las entidades de derechos privado que administran recursos públicos obtenidos mediante autogestión, debido a que esta

competencia corresponde al Ministerio de Economía y Finanzas únicamente.

La entidad que administra recursos públicos debería contar con la asignación formal de recursos económicos para desarrollar sus actividades o inversiones de ser el caso; liquidando anualmente los resultados obtenidos de la gestión.

10. ¿Los valores pagados por compras de bienes y servicios, deben ser reclamados por la Entidad administradora de los fondos públicos al Sujeto Activo bajo qué figura, inclusive que permita la recuperación del IVA pagado?

Si la entidad administra recursos públicos preasignados, se configura el “Reembolso Tributario”, es decir que la entidad autónoma deberá gestionar el reintegro del impuesto pagado ante el SRI, en base al soporte documental provisto por la entidad administradora.

ENTREVISTA A Ing. Juan M. Proaño

Procesos de Gestión Tributaria, Servicios Rentas Internas

23 DE FEBRERO DEL 2013

TRATAMIENTO CONTABLE DE LOS INGRESOS TRIBUTARIOS Y SUPERAVIT QUE SE ORIGINA COMO RESULTADO DE LA GESTION POR PARTE DE ENTIDADES PRIVADAS SIN FINES DE LUCRO QUE ADMINISTRAN RECURSOS PUBLICOS SIN ASIGNACIONES PRESUPUESTARIAS Y QUE OPERAN MEDIANTE AUTOGESTION

1 ¿Cuál considera que es la herramienta técnico – contable, necesaria para el tratamiento de los Ingresos administrados por Entidades privadas sin Fines de Lucro, que permita una mejor preparación de los Estados Financieros y la determinación de una Base Imponible tributable?

Como toda entidad que maneja recursos económicos debe apoyarse en una herramienta informática que le permita almacenar la información contable y que a su vez le facilite obtener reportes así como prepare Estados Financieros de ésta forma da simplicidad y control en la preparación de la información financiera de la entidad.

INSTRUCTIVO ACREDITACION A ORGANIZACIONES RECIBEN RECURSOS PUBLICOS

TIPO DE NORMA: Acuerdo Ministerial 298

TIPO DE PUBLICACIÓN: Registro Oficial 792

FECHA DE PUBLICACIÓN: 19-sep-2012

ESTADO: Vigente

Art. 6.- Responsabilidad.- El otorgamiento de recursos y su control están sujetos al modelo de gestión del programa, proyecto o unidad que otorgue los recursos. Será responsabilidad de las Coordinaciones Zonales, Direcciones Provinciales o de las entidades adscritas, que provean de los recursos públicos a las organizaciones de la sociedad civil sin fines de lucro, efectuar el seguimiento, control, supervisión y evaluación del buen uso de los mismos, sin perjuicio de la intervención de las entidades de control estatales.

LEY PARA LA REFORMA DE LAS FINANZAS PÚBLICAS

TIPO DE NORMA: Ley 24

TIPO DE PUBLICACIÓN: Registro Oficial Suplemento 181

FECHA DE PUBLICACIÓN: 30-abr-1999

ESTADO: Vigente

Última Reforma: 29-dic-2007

Los de las instituciones de carácter privado sin fines de lucro legalmente constituidas de: culto religioso; beneficencia; promoción y desarrollo de la mujer, el niño y la familia; cultura; arte; educación; investigación; salud; deportivas; profesionales; gremiales; clasistas; y, de los partidos políticos, siempre que sus bienes e ingresos se destinen a sus fines específicos y solamente en la parte que se invierta directamente en ellos.

Para que la fundaciones y corporaciones creadas al amparo del Código Civil puedan beneficiarse de esta exoneración, es requisito indispensable que estas instituciones se encuentren inscritas en el Registro Único de Contribuyentes, lleven contabilidad y cumplan con los demás deberes formales contemplados en el Código Tributario y esta Ley;

OBLIGACIONES TRIBUTARIAS DE LAS ENTIDADES SIN FINES DE LUCRO (Boletín El Contador 105)

SOCIEDAD PARA FINES TRIBUTARIOS.- Las entidades sin fines de lucro para fines tributarios se enmarcan en el concepto de SOCIEDAD establecido en el Art. 98 de la LEY DE RÉGIMEN TRIBUTARIO, el mismo que textualmente dice lo siguiente:

- Art. 98 CONCEPTO DE SOCIEDAD – LEY DE RÉGIMEN TRIBUTARIO I.

Para efectos de esta Ley, el término sociedad comprende la persona jurídica, la sociedad de hecho, el fideicomiso mercantil y los patrimonios independientes o autónomos dotados o no de personería jurídica, salvo las constituidas por las instituciones del Estado siempre y cuando los beneficiarios sean dichas instituciones; el consorcio de empresas, la compañía tenedora de acciones que consolide sus estados financieros con sus subsidiarias o afiliadas; el fondo de inversión o cualquier entidad que, aunque carente de personería jurídica, constituya una unidad económica o un patrimonio independiente de los de sus miembros.

Bajo esta norma, las entidades sin fines de lucro como fundaciones, corporaciones, centros, asociaciones, clubes, colegios profesionales, universidades, institutos, colegios particulares, entidades religiosas, etc. Se sujetan al concepto de sociedad, en virtud de ser personas jurídicas con patrimonio independiente del de sus miembros.

Desde el punto de vista tributario las sociedades deben cumplir con las disposiciones de la Ley de Régimen Tributario, Reglamentos, procedimientos, y demás obligaciones que rigen para las sociedades, consecuentemente tienen las siguientes obligaciones:

- LLEVAR CONTABILIDAD
- OBTENER EL REGISTRO ÚNICO DE CONTRIBUYENTES - RUC -
- DECLARAR Y CUMPLIR OBLIGACIONES DEL IMPUESTO A LA RENTA
- DECLARAR Y CUMPLIR OBLIGACIONES DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO - I V A
- RETENER EN LA FUENTE CUANDO CORRESPONDA

LAS ENTIDADES SIN FINES DE LUCRO ESTÁN OBLIGADAS A LLEVAR CONTABILIDAD.- El Art. 20 de la Ley de (Boletín El Contador 105)

Régimen Tributario Interno dispone que las sociedades tienen la obligación de llevar Contabilidad y el Art. 21 fija las normas generales a las que deben someterse las sociedades obligadas a llevar Contabilidad. Además en el Estatuto de constitución de la entidad sin fines de lucro se hace constar la obligación de hacerlo.

- Art. 20 CONTABILIDAD – LEY DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO I.

Están obligadas a llevar Contabilidad y declarar el impuesto en base a los resultados que arroje la misma, todas las sociedades.

• Art. 21 PRINCIPIOS GENERALES - LEY DE RÉGIMEN TRIBUTARIO I.

La Contabilidad se llevará por el sistema de partida doble, en idioma Castellano y en moneda nacional, tomando en consideración los principios contables de general aceptación, para registrar el movimiento económico y determinar el estado de situación financiera y los resultados imputables al respectivo ejercicio impositivo. En el Reglamento se determinarán los requisitos a los que se sujetarán los libros y demás registros contables y la forma de establecer el mantenimiento y confección de otros registros y libros auxiliares, con el objeto de garantizar el mejor cumplimiento y verificación de las obligaciones tributarias.

2 ¿La falta de reconocimiento del Pasivo a favor la Entidad Pública o Sujeto Activo de los Ingresos Tributarios, al igual que la aplicación adecuada de la disposición tributaria sobre el "Superávit" constituye una desviación u omisión a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados?

No constituye una omisión, porque el ingreso es reconocido y se traslada a la cuenta del sujeto activo.

3 ¿La exoneración del Impuesto a la Renta por "Reinversión del Superávit" debe reconocerse y registrarse contablemente como aporte del Estado por ser subvención? Cómo; en qué Estado Financiero y dentro de qué grupo de Cuentas Contables?

Se consideraría un Ahorro Fiscal, registrado en cuentas de patrimonio en el Balance General.

4 ¿La aplicación de la norma tributaria para disposición de la cuenta patrimonial "Superávit" debe ser autorizada por la Junta de Socios o sólo basta la disposición prescrita en la LORTI?

Debe ser autorizada por la Junta de Socios, mediante acta

LEY ORGANICA DE REGIMEN TRIBUTARIO INTERNO, LORTI

TIPO DE NORMA: Codificación 26

TIPO DE PUBLICACIÓN: Registro Oficial Suplemento 463

FECHA DE PUBLICACIÓN: 17-nov-2004

ESTADO: Vigente

Última Reforma: 26-dic-2012

**Capítulo III
EXENCIONES**

Art. 9.- Exenciones.- Para fines de la determinación y liquidación del impuesto a la renta, están exonerados exclusivamente los siguientes ingresos:

5.- Los de las instituciones de carácter privado sin fines de lucro legalmente constituidas, definidas como tales en el Reglamento; siempre que sus bienes e ingresos se destinen a sus fines específicos y solamente en la parte que se invierta directamente en ellos.

Los excedentes que se generaren al final del ejercicio económico deberán ser invertidos en sus fines específicos hasta el cierre del siguiente ejercicio.

Para que las instituciones antes mencionadas puedan beneficiarse de esta exoneración, es requisito indispensable que se encuentren inscritas en el Registro Único de Contribuyentes, lleven contabilidad y cumplan con los demás deberes formales contemplados en el Código Tributario, esta Ley y demás Leyes de la República.

El Estado, a través del Servicio de Rentas Internas verificará en cualquier momento que las instituciones a que se refiere este numeral, sean exclusivamente sin fines de lucro, se dediquen al cumplimiento de sus objetivos estatutarios y, que sus bienes e ingresos se destinen en su totalidad a sus finalidades específicas, dentro del plazo establecido en esta norma. De establecerse que las instituciones no cumplen con los requisitos arriba indicados, deberán tributar sin exoneración alguna.

Los valores que deje de percibir el Estado por esta exoneración constituyen una subvención de carácter público de conformidad con lo dispuesto en la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado y demás Leyes de la República;

5 ¿La naturaleza del "Superávit no reinvertido" jurídicamente es Base Imponible para el cálculo del Impuesto a la Renta por falta de reinversión en el siguiente ejercicio económico? El Impuesto causado y pagado es un Pago Indebido?

No sería un pago indebido.

¿Qué sucede en caso de que el Servicio de Rentas Internas compruebe que las instituciones de carácter privado sin fines de lucro legalmente constituidas, no cumplen con los requisitos para la exoneración tributaria?

Según lo establece el numeral 5 del Art. 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno y el Art. 19 de su Reglamento, si la Administración Tributaria, mediante actos de determinación o por cualquier otro medio, comprueba que las instituciones de carácter privado sin fines de lucro no cumplen con los requisitos establecidos en la Ley para gozar de la exoneración tributaria, estas deberán tributar sin exoneración alguna.

Además, establece que pueden volver a gozar de la exoneración, a partir del ejercicio fiscal en el que se hubiere cumplido con los requisitos establecidos en la Ley para ser considerados como exonerados de Impuesto a la Renta.

6 ¿El Impuesto a la Renta que grava la "No reinversión del Superávit" forma parte de los Costos de los bienes y servicios producidos?Cuál sería su tratamiento para no considerarlo como tal?

Para que no se considere como un costo o gasto reembolsable, debería reinvertirse el 100% de su superávit con el fin de obtener la exoneración tributaria.

7 ¿Cuál es el ajuste de la cuenta patrimonial "Superávit", por el "Superávit para la Reinversión" considerando el valor a Reinvertir y del Impuesto a la Renta gravado (ahorro fiscal) en cuentas analíticas diferentes; y, la inversión de estos en compra de bienes o servicios, el tratamiento de la amortización, depreciación y control?

8 ¿Qué tipo de documento (Comprobante de Ingreso o Factura) debe entregarse al usuario o beneficiario del bien o servicio por el valor que recauda la Entidad administradora, teniendo presente que se requiere del soporte físico para su crédito fiscal?

La entidad administradora sin fin de lucro entregará la factura por el bien o servicio otorgado al usuario o beneficiario del bien o servicio.

REGLAMENTO DE COMPROBANTES DE VENTA, RETENCION Y COMPLEMENTARIOS

TIPO DE NORMA: Decreto Ejecutivo 430

TIPO DE PUBLICACIÓN: Registro Oficial 247

FECHA DE PUBLICACIÓN: 30-jul-2010

ESTADO: Vigente

Última Reforma: 23-ene-2013

Art. 8.- Obligación de emisión de comprobantes de venta y comprobantes de retención.- Están obligados a emitir y entregar comprobantes de venta todos los sujetos pasivos de impuestos, a pesar de que el adquirente no los solicite o exprese que no los requiere.

Dicha obligación nace con ocasión de la transferencia de bienes, aún cuando se realicen a título gratuito, autoconsumo o de la prestación de servicios de cualquier naturaleza, incluso si las operaciones se encuentren gravadas con tarifa cero (0%) del impuesto al valor agregado.

La emisión de estos documentos será efectuada únicamente por transacciones propias del sujeto pasivo autorizado. El Servicio de Rentas Internas, mediante resolución, establecerá el monto sobre el cual las personas naturales no obligadas a llevar contabilidad y aquellas inscritas en el Régimen Impositivo Simplificado, deberán emitir comprobantes de venta.

De igual manera, se establecerá la periodicidad de la emisión de un comprobante de venta resumen por las transacciones efectuadas correspondientes a valores inferiores a los establecidos en la mencionada resolución.

No obstante lo señalado en el inciso anterior, a petición del adquirente del bien o servicio, se deberá emitir y entregar comprobantes de venta, por cualquier monto.

En las transferencias de combustibles líquidos derivados de hidrocarburos y gas licuado de petróleo se deberá emitir comprobantes de venta por cualquier valor.

Los sujetos pasivos inscritos en el régimen simplificado deberán sujetarse a las normas particulares de dicho régimen.

Las sociedades y las personas naturales obligadas a llevar contabilidad deberán emitir comprobantes de venta de manera obligatoria en todas las transacciones que realicen, independientemente del monto de las mismas.

En los casos en que se efectúen transacciones al exterior gravadas con Impuesto a la Salida de Divisas, el agente de percepción emitirá el comprobante de venta por el servicio prestado en el que además de los requisitos establecidos en este reglamento se deberá detallar el valor transferido y el monto del Impuesto a la Salida de Divisas percibido.

Los trabajadores en relación de dependencia no están obligados a emitir comprobantes de venta por sus remuneraciones. Los agentes de retención en forma obligatoria emitirán el comprobante de retención en el momento que se realice el pago o se acredite en cuenta, lo que ocurra primero y estará disponible para la entrega al proveedor dentro de los cinco días hábiles siguientes al de presentación del comprobante de venta. Sin perjuicio de lo dispuesto en el inciso anterior, las instituciones del sistema financiero nacional, podrán emitir un solo comprobante de retención a sus clientes y proveedores, individualmente considerados, cuando realicen más de una transacción por mes. El comprobante de retención así emitido deberá estar disponible para la entrega dentro de los cinco primeros días del mes siguiente. Los agentes de retención del impuesto a la salida de divisas, cuando realicen la transferencia de valores gravados con el impuesto, emitirán el respectivo comprobante de retención al momento en que se realice la retención del impuesto, de conformidad a lo dispuesto en la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador y en su reglamento de aplicación. Los comprobantes de retención deberán estar a disposición de los contribuyentes del impuesto a la salida de divisas, dentro de los dos días hábiles siguientes a la fecha de retención.

9 ¿Teniendo presente que los valores recaudados por la Entidad administradora, no constituyen Ingresos Propios y la entidad administradora debe recuperar los Gastos y Costos por Administración con cargo al Sujeto Activo, ¿Cuál sería el procedimiento de recuperación y con qué documento se respaldaría el Ingreso?

La recuperación de los costos y gastos se debería realizar vía reembolso de costo y gastos, a través de la liquidación respectiva, adjuntando los comprobantes válidos.

REGLAMENTO PARA APLICACION DE LA LEY DE REGIMEN TRIBUTARIO INTERNO

TIPO DE NORMA: Decreto Ejecutivo 374
TIPO DE PUBLICACIÓN: Registro Oficial Suplemento 209
FECHA DE PUBLICACIÓN: 08-jun-2010
ESTADO: Vigente
Última Reforma: 23-ene-2013

Art. 36.- Reembolso de gastos en el país.- No estarán sujetos a retención en la fuente los reembolsos de gastos, cuando los comprobantes de venta sean emitidos a nombre del intermediario, es decir, de la persona a favor de quien se hacen dichos reembolsos y cumplan los requisitos establecidos en el Reglamento de Comprobantes de Venta y de Retención. En el caso de gastos que no requieran de comprobantes de venta, los mismos serán justificados con los documentos que corresponda, sin perjuicio de la excepción establecida en este reglamento.

Los intermediarios efectuarán la respectiva retención en la fuente del impuesto a la renta y del IVA cuando corresponda. Para los intermediarios, los gastos efectuados para reembolso no constituyen gastos propios ni el reembolso constituye ingreso propio; para el reembolsante el gasto es deducible y el IVA pagado constituye crédito tributario.

Para obtener el reembolso el intermediario deberá emitir una factura por el reembolso de gastos, en la cual se detallarán los comprobantes de venta motivo del reembolso, con la especificación del RUC del emisor, número de la factura, valor neto e IVA y además se adjuntarán los originales de tales comprobantes. Esta factura por el reembolso no dará lugar a retenciones de renta ni de IVA. En el caso de que el intermediario del reembolso sea un empleado en relación de dependencia del reembolsante, éste podrá emitir una la liquidación de compra de bienes y prestación de servicios en sustitución de la factura por el reembolso.

El pago por reembolso de gastos deberá estar sustentado en comprobantes de venta que cumplan con los requisitos previstos en el Reglamento de Comprobantes de Venta y Retención.

10 ¿Los valores pagados por compras de bienes y servicios, deben ser reclamados por la Entidad administradora de los fondos públicos al Sujeto Activo bajo qué figura, inclusive que permita la recuperación del IVA pagado?

Si la Entidad administradora de los fondos públicos se ampara en lo dispuesto en la LRTI en sus artículos 72, 73, 74 y su Reglamento para lo que es Devoluciones de IVA, caso contrario no procede el reclamo por ningún concepto.

El IVA generado en las compras constituye crédito tributario el cual no es sujeto a devolución, por cuanto el Crédito Tributario por concepto de Impuesto al Valor Agregado no constituye un pago en exceso, únicamente cuándo le han realizado retenciones del IVA las cuales al no haberse compensado son susceptibles de devolución; tal y como lo señala el artículo 69 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

LEY ORGANICA DE REGIMEN TRIBUTARIO INTERNO, LORTI

TIPO DE NORMA: Codificación 26
TIPO DE PUBLICACIÓN: Registro Oficial Suplemento 463
FECHA DE PUBLICACIÓN: 17-nov-2004
ESTADO: Vigente
Última Reforma: 26-dic-2012

Art. 69.- Pago del impuesto.- La diferencia resultante, luego de la deducción indicada en el artículo anterior, constituye el valor que debe ser pagado en los mismos plazos previstos para la presentación de la declaración.

Si la declaración arroja saldo a favor del sujeto pasivo, dicho saldo será considerado crédito tributario, que se hará efectivo en la declaración del mes siguiente. Los valores así obtenidos se afectarán con las retenciones practicadas al sujeto pasivo y el crédito tributario del mes anterior si lo hubiere.

Cuando por cualquier circunstancia evidente se presuma que el crédito tributario resultante no podrá ser compensado con el IVA causado dentro de los seis meses inmediatos siguientes, el sujeto pasivo podrá solicitar al Director Regional o Provincial del Servicio de Rentas Internas la devolución o la compensación del crédito tributario originado por retenciones que le hayan sido practicadas. La devolución o compensación de los saldos del IVA a favor del contribuyente no constituyen pagos indebidos y, consiguientemente, no causarán intereses.

4.3.RESULTADOS

Tomando como referencia los resultados obtenidos con la aplicación de los instrumentos de recolección de datos, podemos inferir que las Entidades Privadas sin Fines de Lucro, deben realizar dentro de la Planeación Estratégica y Objetivos Anuales, la Planificación Tributaria que permita conocer los impactos que genera el ahorro fiscal como un beneficio social. El reconocimiento contable adecuado de las transacciones de terceros o administradas, ser reconocidas como tales; es decir una obligación a favor del Sujeto Pasivo, evitando impactos a la posición patrimonial.

Una correcta aplicación de las transacciones contables derivadas de la aplicación de las normas y disposiciones legales relacionadas con la administración de recursos públicos y la Reinversión del Superávit, tendrá un impacto derivado del pago de Impuesto a la Renta como lo establece la Ley, que no constituye una penalización, pero puede considerarse falta de eficiencia en el cumplimiento de los objetivos planteados por la administración.

Al efectuar el análisis en cada una de las respuestas a las preguntas realizadas a los entrevistados; se prueba, que las hipótesis planteadas son consistentes o a su vez, siendo más precisas, responden a la realidad del sistema que administra recursos públicos para la producción de bienes o servicios.

Desde la vigencia de la disposición tributaria, no se ha determinado el procedimiento o tratamiento contable para quienes administran Ingresos Tributarios, cuyo Sujeto Activo del tributo sigue siendo la institución cedente, lo cual produce omisión en el reconocimiento de la obligación a favor de este; y, esa omisión conlleva a la entidad administradora a reconocer de manera equivocada tales recursos como ingresos propios, dando como resultado un Superávit que grava la misma tasa de Impuesto a la Renta establecida para sociedades (recursos privados).

El ahorro fiscal, según la norma tributaria es un aporte no efectivo del Estado, por cuanto está definido como una subvención y por lo tanto afecta al Patrimonio de los Socios.

Los Asesores y Expertos, tienen criterios divididos respecto a los recursos administrados, el impacto sobre los estados financieros debido al reconocimiento como Ingresos; las exoneraciones fiscales como aporte del Estado; y, de manera más compleja el registro de las transacciones originadas de la aplicación de la disposición tributaria y las normas técnicas contables aplicables al sector objeto de análisis, con posibles observaciones encontradas entre las entidades como Ministerio de Economía y Finanzas; Servicio de Rentas Internas; Contraloría y Procuraduría General del Estado.

4.4. VERIFICACION DE HIPOTESIS

4.4.1. Hipótesis General

Ausencia de una Planificación de aspectos tributarios y contables generaría Estados Financieros con una base imponible obligada a un pago de Impuesto adicional.

Verificación de la Hipótesis General

Basados en los resultados de las preguntas No. 1 y 5 de la entrevista al Ing. J. Ocampo (Pág. 74, 76); se puede corroborar que: "Registrar adecuadamente los recursos obtenidos de la recaudación que constituyen Ingresos del Sujeto Activo del Tributo, lo cual representa un Pasivo para la entidad administradora" y "...Al no ser un Ingreso propio la recaudación de los Tributos para la Entidad administradora, no existe Base Imponible tributable".

De las respuestas a las preguntas No. 3 y 5 de la entrevista al CPA G. Erazo (Pág. 78 - 79); se puede conocer lo siguiente: "El reconocimiento por parte de la Entidad administradora de los Ingresos del Sujeto Activo (Estado) del Tributo, descarta toda posibilidad de Superávit en la Entidad administradora; cumpliéndose su objetivo social "Sin fines de Lucro", debido a que todos sus Costos y Gastos serían absorbidos por "Ingresos Propios por Administración" obtenidos o previstos por el Sujeto Activo para la operación de la Entidad" y "No aplica, ni existe Base Imponible

tributable por el origen de los recurso, por lo cual de efectuarse un pago, se configura un Pago Indebido".

Considerando la respuestas a la pregunta No. 1 de la entrevista al Abg. G. Morán (Pág. 80); se puede conocer lo siguiente: "Tributariamente, todo lo que corresponda a planificación dentro de la empresa deberá hacérselo vía presupuesto..., no es a base de la contabilidad que debo planificar la tributación. Antes de iniciar un ejercicio económico, se proyecta el año próximo y allí se puede visualizar que va a ocurrir, es en el presupuesto que se planifica que se debe hacer para que el resultado empresarial sea el requerido por los accionistas y el impacto tributario respetando el marco legal, no afecte por sobretodo el manejo de la disponibilidad de la empresa económico".

Basado en la respuesta del Econ. A. Salazar a la pregunta No. 1 (Pág. 86), la implementación de un sistema contable acogiendo los lineamientos para el manejo de los recursos públicos, le permite a la institución evitar pagos gravados con impuestos, ratificando además que las entidades privadas sin fines de lucro que manejan o administran recursos públicos, por norma constitucional están exentos del pago de impuestos.

La respuesta a la pregunta No. 1 de la entrevista al Ing. J. Proaño (Pág. 89); toda entidad que maneja recursos económicos debe apoyarse en una herramienta informática que le permita almacenar la información contable que facilite obtener reportes y preparar Estados Financieros de forma simple y obligatoria como lo establecen las disposiciones de la LORTI y demás procedimientos que rigen para las sociedades, haciendo referencia a los Arts. 19 y 20 de la referida Ley y que guarda relación con la Contabilidad y los Principios Generales.

4.4.2. Hipótesis Particulares

Verificación de la Hipótesis Particular a)

Impuesto a la Renta por la "No reinversión del Superávit" generaría una carga tributaria no financiada que constituye Costos.

Considerando la respuesta a la pregunta No. 6 de la entrevista al Abg. G. Morán (Pág. 88); se obtiene puede conocer lo siguiente: "Tributariamente, ... es en el presupuesto que se planifica que se debe hacer para que el resultado empresarial sea el requerido por los accionistas y el impacto tributario respetando el marco legal... El impuesto a la renta, no es un Ingreso para la empresa, porque no proviene de alguna facturación que haya hecho la empresa. El impuesto a la renta no es un Costo para la empresa, porque no es un valor aplicado para la adquisición de un bien o materia prima, o el pago de un servicio, para que a su vez la empresa brinde al público un bien o un servicio".

De las respuestas las preguntas No. 1 y 5 de la entrevista al Ing. J. Ocampo (Pág. 74, 76); se puede corroborar que: "...los recursos obtenidos de la recaudación que constituyen Ingresos del Sujeto Activo del Tributo representan un Pasivo para la entidad administradora" y "...El Superávit resultante se configura en la operación del Sujeto Activo del Tributo, quien no está obligado al pago del referido impuesto".

Basado en la respuesta del Econ. A. Salazar a la pregunta No. 6 (Pág. 87), los costos deben ser tratados bajo la naturaleza de servicios públicos y canalizados bajo esta estructura para obtener el beneficio fiscal sin variar la naturaleza jurídica.

La respuesta a la pregunta No. 6 de la entrevista al Ing. J. Proaño (Pág. 90); es del criterio para que no se considere como un costo o gasto reembolsable, debería reinvertirse el 100% de su superávit con el fin de obtener la exoneración tributaria.

Verificación de la Hipótesis Particular b)

Desconocer la naturaleza jurídica de la base imponible del Impuesto sobre el "Superávit no reinvertido" originaría un Pago Indebido de Tributo.

En respuesta a la pregunta No. 5 de la entrevista al Ing. J. Ocampo (Pág. 76); se puede corroborar que: "Al no ser un Ingreso propio la recaudación de los Tributos para la Entidad administradora, no existe Base Imponible tributable. Por otra parte, no se produce un exceso de recursos o Superávit para la Entidad administradora, lo cual deja sin base impositiva para la determinación y pago del Impuesto a la Renta

en la Entidad administradora. El Superávit resultante se configura en la operación del Sujeto Activo del Tributo, quien no está obligado al pago del referido impuesto".

Para el CPA G. Erazo responde en la pregunta No. 5 (Pág. 79), no aplica , porque no existe Base Imponible por el origen de los recursos.

El Abg. G. Morán en su respuesta a la pregunta No. 5 (Pág. 82 - 83) da a conocer lo siguiente: "En cuanto a impuestos, debe cumplirse el Presupuesto de la ley para configurar el tributo, de tal manera, que al aplicarse la ley, con fundamento en el presupuesto que configura el tributo, ya no es un pago indebido. Al existir el Superávit no Reinvertido, existe Base Imponible, o sea se configura el tributo, por consiguiente, no hay pago indebido".

Basado en las respuestas del Econ. A. Salazar a las preguntas No. 5 y 6 (Pág. 87), los recursos públicos no están sujetos al pago de impuestos y los excedentes que se generan, se debe dar disposición de acuerdo a las normas establecidas para estos casos. Se debe tener presente que para tratadas como entidades exentas, deben constar en el catastro de empresas públicas, cuyo control está a cargo del SRI.

La respuesta a la pregunta No. 5 de la entrevista al Ing. J. Proaño (Pág. 91); considera que no sería un pago indebido, haciendo referencia al numeral 5 del Art. 9 de la LORTI y el Art. 19 del Reglamento de aplicación que establecen que si la Administración Tributaria, mediante actos de determinación o por cualquier otro medio, comprueba que las instituciones de carácter privado sin fines de lucro no cumplen con los requisitos establecidos en la Ley para gozar de la exoneración tributaria, estas deberán tributar sin exoneración alguna.

Verificación de la Hipótesis Particular c)

La exoneración del pago de Impuesto por "Reinversión del Superávit" requeriría un registro contable reconociendo como Aporte del Estado.

El Abg. G. Morán en su respuesta a la pregunta No. 3 (Pág. 82) permite conocer que: "La exoneración del Impuesto a la Renta por "Reinversión del Superávit" es una

rebaja del impacto tributario. ...el presupuesto de gastos y presupuesto el impuesto a pagar, establece únicamente lo que se va a pagar, esto es la cantidad exacta, ya rebaja la exoneración".

En respuesta a la pregunta No. 3 de la entrevista al Ing. J. Ocampo (Pág. 75); se puede corroborar que: "El ahorro fiscal, debe ser reconocido por la Entidad administradora como un aporte del Sujeto Activo (Estado), debido a que en el caso de realizarse el pago, éste genera flujo de caja que tiene una contra partida contable en el Gasto (Impuesto), pero su ahorro constituye una subvención de acuerdo a la Ley (Aporte del Estado) o un Ingreso dejado de percibir por parte del Sujeto Activo del Tributo (Estado), establecido en el Presupuesto institucional; y, su no recaudación tiene una contra partida, en este caso real".

El CPA G. Erazo responde en la pregunta No. 3 (Pág. 78), que: "El reconocimiento por parte de la Entidad administradora de los Ingresos del Sujeto Activo (Estado) del Tributo, descarta toda posibilidad de Superávit en la Entidad administradora; cumpliéndose su objetivo social "Sin fines de Lucro", debido a que todos sus Costos y Gastos serían absorbidos por "Ingresos Propios por Administración" obtenidos o previstos por el Sujeto Activo para la operación de la Entidad.

Basado en la respuesta del Econ. A. Salazar a la pregunta No. 3 (Pág. 86 - 87), la administración de fondos públicos por parte de personas legalmente autorizadas no varía la naturaleza jurídica de los recursos y deben ser tratados bajo la normativa legal existente para las entidades públicas, más aun si se circunscriben a asignaciones del Estado.

De acuerdo a las respuestas a las preguntas No. 3 y 10 de la entrevista al Ing. J. Proaño (Pág. 90 y 93); se consideraría un Ahorro Fiscal, registrado en cuentas de patrimonio en el Balance General. Si la Entidad administradora de los fondos públicos se ampara en lo dispuesto en la LRTI en sus Arts. 72, 73, 74 y su Reglamento para lo que es devoluciones de IVA; caso contrario no procede el reclamo por ningún concepto.

Verificación de la Hipótesis Particular d)

El desconocimiento de los efectos contables por aplicación de la disposición tributaria al "Superávit" generaría distorsión en los Estados Financieros.

El Abg. G. Morán en su respuesta a la pregunta No. 7 (Pág. 83 - 84) da a conocer lo siguiente: "El pasivo, registra obligaciones, es decir, la empresa ya recibió un bien o un servicio y deberá pagarlo. La reinversión, es una mera expectativa, primero debo llevar su valor al presupuesto.

La respuesta a la pregunta No. 5 de la entrevista al Ing. J. Proaño (Pág. 91); considera que no sería un pago indebido, haciendo referencia al numeral 5 del Art. 9 de la LORTI y el Art. 19 del Reglamento de aplicación que establecen que si la Administración Tributaria, mediante actos de determinación o por cualquier otro medio, comprueba que las instituciones de carácter privado sin fines de lucro no cumplen con los requisitos establecidos en la Ley para gozar de la exoneración tributaria, estas deberán tributar sin exoneración alguna.

Basado en la respuesta del Econ. A. Salazar a la pregunta No. 9 (Pág. 88), corresponde al Ministerio de Economía y Finanzas determinar los esquemas contables más apropiados para el registro de las transacciones que se generan por la administración de recursos públicos.

Verificación de la Hipótesis Particular e)

La omisión del registro como obligación a favor del Sujeto Activo de los Tributo generaría sobreestimación de los Ingresos de la Entidad

Considerando la respuesta a la pregunta No. 6 de la entrevista al Abg. G. Morán (Pág. 88 - 89); se obtiene puede conocer lo siguiente: "La ley tributaria incentiva la - Reinversión de Utilidades- para las empresas privadas, es decir, que se reinvierte una parte de la utilidad, y esa parte que se reinvierte paga menos impuestos. ...en las entidades que se manejan vía presupuesto no hay otra opción que la que dice la ley. Los presupuestos de Ingresos, en su totalidad deben concurrir al Gasto.

El no gastar, quiere decir, mala administración o mala elaboración del presupuesto". Considerando las respuestas a las preguntas No. 1 y 6 de la entrevista al Abg. G. Morán (Pág. 80 - 81; 83), se puede conocer lo siguiente: "La Contabilidad debe ser clara y fácil de comprender; confiable; oportuna; verificable en la medida que presente fielmente los hechos económicos fácilmente comparable. "La ley tributaria incentiva la "Reinversión de Utilidades" para las empresas privadas, es decir, que se reinvierte una parte de la utilidad, y esa parte que se reinvierte paga menos impuestos. ...en las entidades que se manejan vía presupuesto no hay otra opción que la que dice la ley.

Los presupuestos de Ingresos, en su totalidad deben concurrir al Gasto. El no gastar, quiere decir, mala administración o mala elaboración del presupuesto".

Basado en la respuesta del Econ. A. Salazar a la pregunta No. 2 (Pág. 86), el reconocimiento contable de la recaudación del Tributo, representa un Pasivo para la entidad administradora e Ingresos del Sujeto Activo " y "...Al no ser un ingreso propio para la Entidad administradora, no existe Base Imponible tributable; que en caso de ser reconocidos de manera distinta, no están gravados a Impuesto alguno".

El registro adecuado de los recursos que son Ingresos del Sujeto Activo, permite efectuar un mejor control de la administración de los mismos en cada ejercicio económico, considerando que cada periodo tendrá su cuenta analítica que se irá liquidando con la ejecución de los proyectos a largo plazo.

Las respuestas a las preguntas No. 2 y 9 de la entrevista al Ing. J. Proaño (Pág. 90 - 93); considera que no constituye una omisión, porque el ingreso es reconocido y se traslada a la cuenta del sujeto activo y la recuperación de los costos y gastos se debería realizar vía reembolso de costo y gastos, a través de la liquidación respectiva, adjuntando los comprobantes válidos.

Verificación de la Hipótesis Particular f)

El incumplimiento de la disposición de la norma tributaria sobreestimaría el saldo de la cuenta patrimonial "Superávit"

Considerando la respuesta a la pregunta No. 6 de la entrevista al Abg. G. Morán (Pág. 83); se obtiene puede conocer lo siguiente: "En las entidades sin fines de lucro, los remanentes de un Presupuesto, obligatoriamente deberán ser consumidos en el próximo presupuesto y si este remanente no se utiliza, está inmerso en lo que dice la ley. Primero, que este remanente lo absorbe el Estado o, en su defecto, por no haber cumplido su objetivo presupuestariamente, deberá pagar el impuesto".

El CPA G. Erazo responde en la pregunta No. 7 (Pág. 79): "El efecto de la reinversión del Superávit en Activos, deberá verse reflejada en el Patrimonio, correspondiente a los bienes adquiridos que representan inversión o capitalización de la Entidad administradora".

Basado en las respuesta del Econ. A. Salazar a las preguntas No. 4 y 7 (Pág. 86 - 87), desde el punto de vista de la aplicación de la norma los recursos públicos, no requiere autorización previa de los Socios, pero para formalizar el cumplimiento de la disposición, la Junta de Socios bien puede ratificar lo actuado por la administración de la entidad; una vez que estas instituciones forman parte del catastro de empresas públicas, debe delinearse la Estructura Contable para evitar desviaciones o errores al momento de registrar las transacciones, principalmente las derivadas de la Reinversión del Superávit.

El Ing. J. Ocampo, responde en la pregunta No. 7 (Pág. 77): "La reinversión en Activos, incrementan el Patrimonio de los Socios y no de la Entidad administradora cuando estos son adquiridos con recursos provenientes del Superávit".

La respuesta a la pregunta No. 4 de la entrevista al Ing. J. Proaño (Pág. 90); considera que para el cumplimiento de la norma tributaria debe ser autorizada por la Junta de Socios mediante acta.

CAPITULO V

PROPUESTA

5.1. TEMA

Diseño de registro contable aplicable a los Ingresos de origen público administrados por entidades sin fines de lucro, obtenidos de la autogestión y destinados a la operación y producción de bienes y servicios públicos, a fin de no gravar Impuesto a la Renta sobre el Superávit resultante de la gestión del periodo fiscal.

5.2. FUNDAMENTACION

Los gobiernos autónomos descentralizados regionales, Provinciales metropolitanos y municipales podrán delegar la prestación de los servicios públicos de su competencia a la iniciativa privada mediante acto normativo del órgano competente y recurrir a mecanismos de delegación para la recaudación, sin que esto implique el traspaso de la titularidad como sujeto activo del tributo por parte de la entidad delegante por cuanto les está prohibido realizar donaciones o asignaciones no reembolsables por cualquier concepto, a personas naturales, organismos o personas jurídicas de derecho privado.

La asignación primero del costo a las actividades y luego a los bienes en la determinación del precio del bien o servicio es la premisa básica del costeo ABC, que tiene como objetivo fundamental la asignación de los costos indirectos a los bienes y servicios.

La información contable es una herramienta para el control de sí misma, siendo indispensable para planificar programas, proyectos y actividades. En la actividad pública, el hecho económico se produce a la inversa que en el mundo empresarial

privado, primero se deben obtener los Ingresos y posteriormente generar el Gasto; premisa que normalmente da origen a un Superávit, debido a que las afectaciones por Ingresos en su totalidad son al Estado de Resultado, en tanto que el Gasto afecta parte al Estado de Resultados, parte al Balance General, como es el caso del pago de las Obligaciones Financieras o compra de Activos Fijos que son financiadas con los Ingresos (Resultados) pero su contrapartida es un Activo o un Pasivo.

Los valores que deje de percibir el Estado por la exoneración del impuesto, cuando se produce el Superávit y este es invertido, constituyen una subvención de carácter público de conformidad con lo dispuesto en la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno y demás Leyes de la República, por lo tanto debe registrarse como tal por ser fondos de carácter público.

Las ONG, están sujetas al control del Ministerio que les otorga la personería jurídica y de los organismos de control del Estado, de allí que las Tasas fijadas, corresponden al valor retributivo establecido por norma del organismo del Estado que tiene la competencia; equivale al costo de producción del bien o servicio sin incluir el valor de los Gastos Generales que no tienen relación directa con el bien o servicio público administrado.

El valor, puede ser inferior al Costo cuando se trata de servicios esenciales destinados a satisfacer necesidades colectivas de gran impacto, según lo indica el COOTAD en su Art. 566.

Los excedente resultantes del presupuesto y que correspondan a la participación pública, observarán los principios y normas previstos en el artículo 315 de la Constitución de la República; es decir, se destinarán a la inversión y reinversión en las mismas empresas en el ejercicio económico siguiente si estos no son devueltos al sujeto activo del tributo y pagarán Impuesto a la Renta sino no son reinvertidos en el ejercicio económico siguiente, lo cual parecería contradictorio si se tiene presente que el origen de los recursos, es público o producto de un tributo.

Las instituciones que no cumplen con sus fines específicos, deben tributar sin exoneración alguna.

El potencial impacto que causa el Impuesto a la Renta que grava sobre el “Superávit no Reinvertido” en las Entidades Privadas sin fines de lucro genera un pago no presupuestado e indebido por el origen de los recursos administrados por estas entidades, a lo cual se debe agregar que el impuesto gravado incrementa los Costos por Servicios.

Los incentivos tributarios atraen las inversiones locales y extranjeras; reactivan e impulsan sectores productivos y estratégicos, mejoran la equidad y la redistribución de la riqueza en sus economías, por lo que no invertir oportunamente los recursos obtenidos estaría exponiendo a la entidad administradora como una falta de gestión.

La Interpretación CINIIF12 - Acuerdos de Concesiones de Servicios, describe y refiere guías para la contabilización de los acuerdos de concesión de servicios públicos a un administrador privado durante un periodo de tiempo específico, sin que infraestructuras entren a ser reconocidas como elementos de propiedad, planta y equipo del administrador.

El acuerdo contractual, no otorga al administrador de los recursos públicos el derecho a usarla infraestructura para sí mismo. El reconocimiento del Pasivo por las obligaciones que haya asumido a cambio de los Activos y en el plazo del convenio suscrito, serán reveladas en los Estados Financieros de la entidad.

Los conceptos de Costos y Gastos permiten abordar aspectos relacionados con los orígenes y desarrollo de la Contabilidad de Gestión, existiendo criterios diferentes de los especialistas, de forma que no se vislumbra una homogeneidad definida.

5.3. JUSTIFICACION

Para plantear el diseño propuesto, ha sido necesario conocer las disposiciones contenidas en los diferentes cuerpos legales aplicables al sector empresarial objeto de esta investigación, así como de las normas técnicas contables como instrumentos válidos para la aplicación del esquema y tratamiento contable al Superávit resultante en el ejercicio económico fiscal.

Las disposiciones y normas regulatorias, exigen a la administración de las entidades, planificar el manejo los recursos públicos y aplicación de esquemas contables acordes con esas disposiciones a fin de que faciliten a la autoridad competente el control de los recursos administran para producir bienes o servicios públicos.

El valor del “Superávit” resultante del ejercicio económico fiscal reinvertido en el siguiente año, producirá un ajuste al Patrimonio contra la cuenta del Pasivo “Reinversión del Superávit y Reinversión del Impuesto a la Renta ahorrado”, devengado durante la vida útil de Activo o Inversión la cuenta de valuación “Depreciación o Amortización Acumulada en la referida cuenta de Pasivo, reconociendo además como “Aporte del Estado” el ahorro fiscal al concretarse la reinversión en el ejercicio fiscal exigible, sin que este procedimiento represente una desviación de principios contables, de carácter societario; y, la no reinversión del Superávit, genera un pago indebido de impuesto a la renta.

Los registros contables planteados permitirán mejorar la presentación de los estados financieros de la Entidad, reconociendo adecuada y oportunamente todas las transacciones derivadas de la administración de recursos públicos sin sobreestimar los Ingresos de la Gestión; evitando desviaciones de control interno y cumpliendo con las disposiciones legales.

Para cumplir con el objeto social las entidades sin fines de lucro que administran recursos públicos por autogestión, deben registrar los Ingresos de origen público como Pasivo aplicando una cuenta analítica por cada ejercicio económico y a favor del sujeto activo aportante.

Periódicamente, se realizarán las estimaciones de los cargos para los pagos a realizar por adquisiciones de bienes o servicios para la producción; inversiones en nuevos proyectos de desarrollo y desembolsos para amortización de obligaciones bancarias y empréstitos con entidades y organismos de financiamiento local o del exterior.

Al final del periodo, no se generarán excedentes, manteniendo un adecuado control de los recursos y la gestión, principalmente si se trata de proyectos plurianuales.

5.4. OBJETIVOS

5.4.1. Objetivo General de la propuesta

Proveer una estructura técnica, mediante un esquema contable que revele adecuadamente el Pasivo a favor del sujeto activo del Tributo evitando posibles distorsiones en los Estados Financieros y eliminando la incertidumbre de una base imponible obligada al pago de Impuesto a la Renta.

5.4.2. Objetivos Específicos de la Propuesta

Evitar el incremento de los Costos por Servicios ocasionado por una potencial carga fiscal como resultado de la falta de inversión del Superávit o una inadecuada aplicación contable al momento de reconocer los Ingresos de origen público.

Registrar los Ingresos de origen público como Pasivo, eliminando la figura del Superávit, consolidando la posición de saldos sujetos a liquidación sin generar costo fiscal evitando calificar la gestión de la entidad administradora respecto a los excedentes.

Reconocer como aporte patrimonial sólo recursos efectivos que reciba la entidad aun cuando sea de entidades del Estado, evitando interpretaciones erradas contenidas en la norma tributaria respecto al “Ahorro Fiscal”.

Superávit y el beneficio por exención de pago de Impuesto a la Renta en los Estados Financieros, de acuerdo a normas y principios contables.

Estructurar los precios de los bienes o servicios producidos únicamente en base a los Costos Directos de Producción.

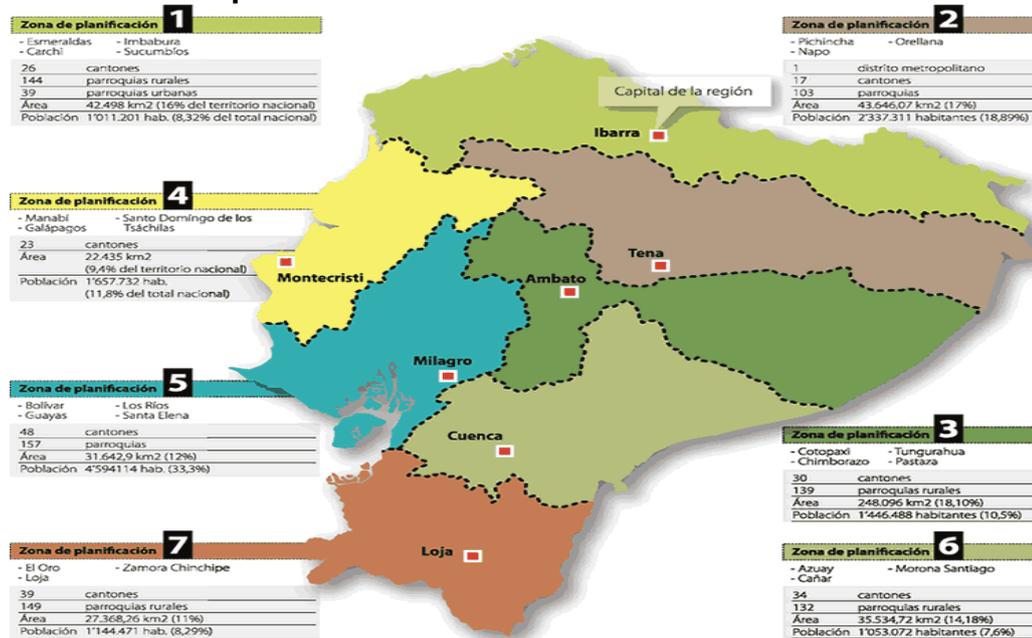
5.5. UBICACION

El proyecto es para aplicación en las entidades de derecho privado sin fines de lucro que administran recursos públicos mediante autogestión a nivel nacional, que

satisfacen necesidades de la comunidad donde las entidades privadas y el Estado no tienen participación o poca participación del mercado demandante.

Gráfico No. 1

Mapa de Distribución Territorial del Ecuador



Fuente: SENPLADES, Subsecretaría de reforma democrática del Estado – 2009

Elaborado por: SENPLADES.

5.6. FACTIBILIDAD

5.6.1. Aspecto Administrativo

Esta propuesta es factible de desarrollarse, porque toda persona jurídica legalmente, constituida cuenta con un departamento contable, que es responsable del registro de las transacciones resultantes de sus operaciones. El esquema contable planteado busca revelar la información en los Estados Financieros de manera más adecuada.

5.6.2. Aspecto Legal

Las entidades privadas sin fines de lucro, que administran bienes recibidos en concesión, deben someterse al marco legal ecuatoriano y a las disposiciones

específicas aplicables en aspectos societario; financiero; tributario; laboral; compras públicas y de control interno según el sector o la actividad que desarrollen.

5.6.3. Aspecto Técnico

Estrechamente ligado con el marco legal ecuatoriano en la actualidad se cumple en aspectos presupuestario; financieros; contable; tributario; laboral y compras públicas principalmente; evaluadas por la Contraloría General del Estado, de cumplimiento obligatorio y como parte de la operación de estas entidades; sin perjuicio de revisiones por parte de auditores independientes.

Cuadro 2
Factibilidad de la Propuesta

No.	Actividad	Recursos	Costo Estimado	Impacto
1	Consulta Jurídica sobre naturaleza de la Base Imponible tributable.	Consultor Externo	US\$ 2.500	Absolución sobre el origen de la Base Imponible y la aplicabilidad de la disposición tributaria.
2	Diseño de esquemas contables relacionados con el registro de las transacciones y reconocimiento de los fondos públicos entregados en administración.	Consultor Externo	US\$ 6.500	Asientos Contables Tipo. Registros contables Diseñados.
3	Rediseño del software para aplicación del esquema contable relacionado las transacciones relacionadas con administración fondos públicos.	Consultor Externo	US\$ 6.000	Software Contables de aplicación.
4	Capacitación de la Gerencia General y Personal Financiero de la Entidad.	Consultor Externo	US\$ 2.500	Capacitación y Desarrollo

Elaborado por: José A. Cruz

5.7. DESCRIPCION DE LA PROPUESTA

El plan de ejecución que se realizará para la cumplir con esta propuesta, está basado principalmente en la formulación de los esquemas contables aplicables de acuerdo a la norma tributaria.

Los asientos tipo presentados diseñados para la aplicación de las entidades con las actividad descritas; y, serán por los departamentos contables y las direcciones o gerencias financieras de las entidades privadas sin fines de lucro que administran recursos públicos mediante autogestión, ajustándolos a su naturaleza del negocios y procesos de gestión.

Contar con la participación de un experto contable con especial conocimiento en Centros de Costos por Servicios y Contabilidad Gubernamental, con el conocimiento y experiencia de normativas del sector público y Normas Técnicas de Control Interno de la Contraloría General del Estado.

El conocimiento en el manejo, elaboración y todo el proceso de aplicación de Presupuestos, permitirá desarrollar y aplicarlas transacciones y registros contables de manera uniforme y consistente.

5.7.1. Actividades

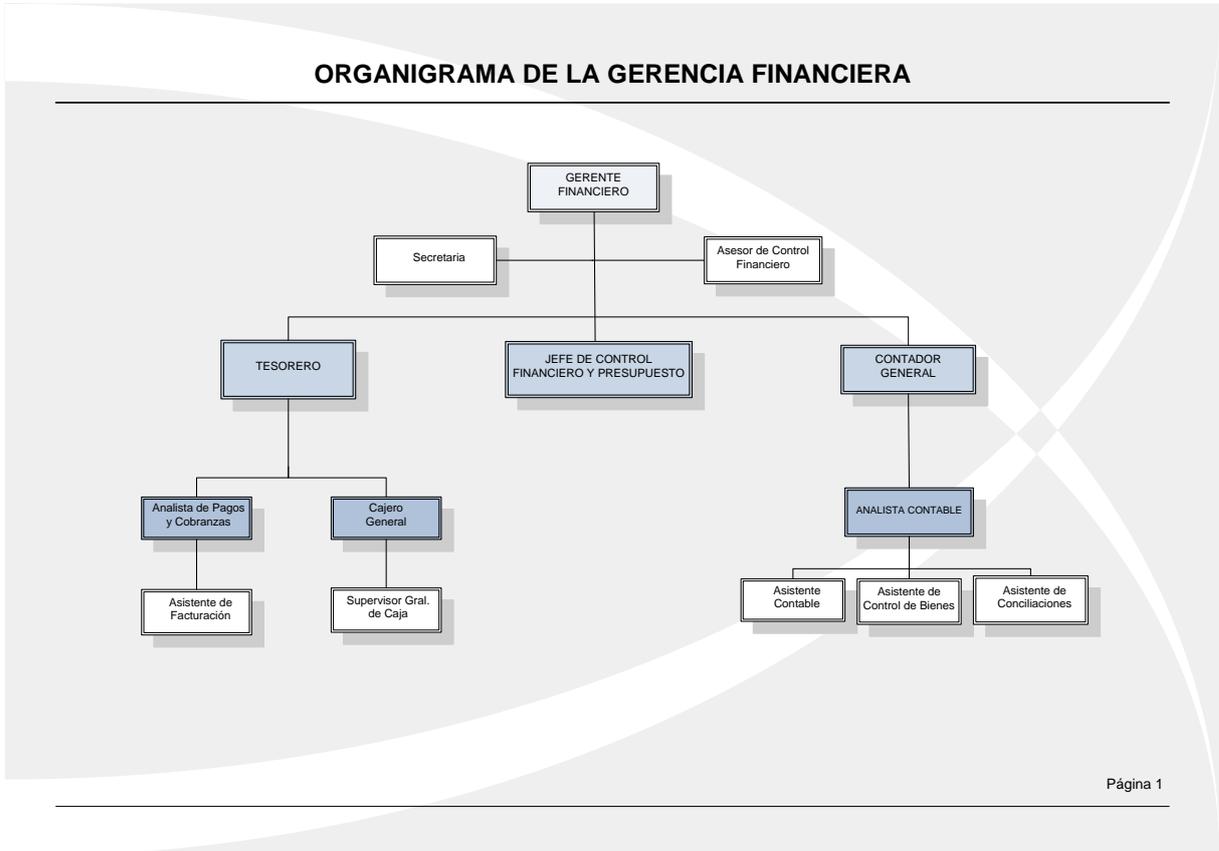
- Consulta Jurídica sobre naturaleza de la Base Imponible tributable.
- Diseño de esquemas contables para aplicación a la administración de fondos públicos.
- Rediseño del software para aplicación del esquema contable.
- Capacitación y Desarrollo del personal de la Entidad.

5.7.2. Recursos

Para la preparación de la propuesta fue necesario conocer las actividades preponderante del área financiera de una entidad de las características del tema investigado, así como los procedimientos aplicados para el registro de las transacciones contables realizadas.

5.7.2.1. Estructura de la Gerencia Financiera

Gráfico No. 2



Elaborado por: José A. Cruz Fabre.

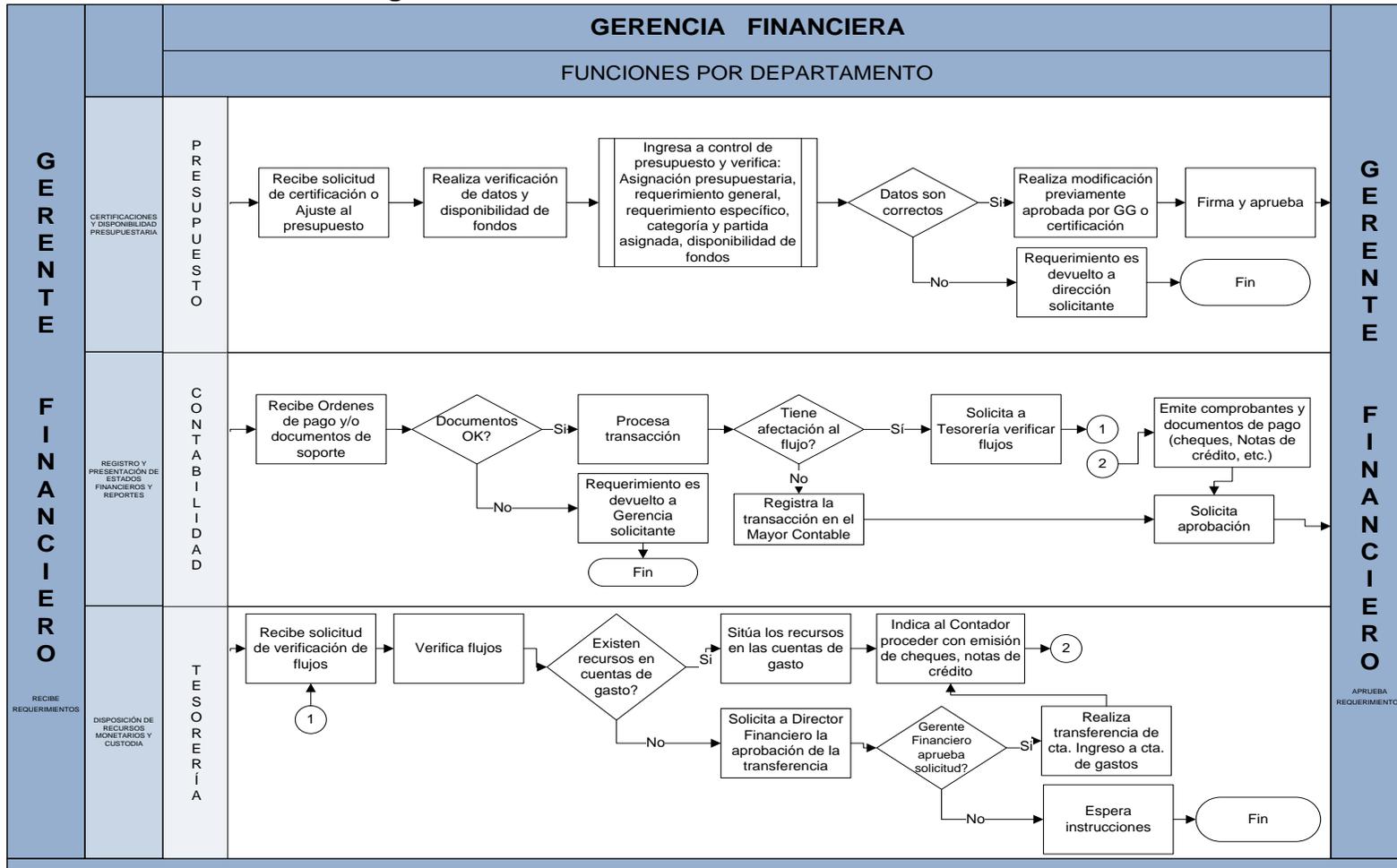
Misión

Recibir, analizar, registrar y controlar en forma oportuna, las transacciones válidas originadas en la operación propia, generando informes y reportes que reflejen fehaciente el manejo económico y financiero como el resultado de la gestión de la administración.

Visión

Revelar a través de los Estados Financieros, la situación económica y financiera de manera fehaciente y oportuna para los Socios, Organismos de Control y la Gerencia General, a fin de proporcionar una herramienta de evaluación y toma de decisiones.

Gráfico No. 3
Diagrama de Procedimiento de la Gerencia Financiera



Elaborado por: José A. Cruz Fabre.

Marco Referencial

La Gerencia Financiera, para cumplir con su objetivo, las siguientes disposiciones:

- Constitución de la República del Ecuador.
- Código Orgánico de Ordenamiento Territorial Autonomía y Descentralización
- Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas.
- Código de Trabajo
- Ley Orgánica de Régimen Tributario y su Reglamento de Aplicación
- Normas de Control Interno de la Contraloría General del Estado.
- Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

Descripción de Funciones

La Gerencia Financiera, bajo sus responsabilidades: planificar, organizar, gestionar, controlar y evaluar las actividades financieras de la institución en materia de presupuesto, contabilidad y tesorería, en concordancia con las normas y regulaciones, políticas, estrategias y procedimientos legalmente establecidos; planes, programas, proyectos y cronogramas y directrices internas establecidas de la institución, a las cuales se alinean las siguientes funciones:

GERENTE FINANCIERO

Nombrado por el Gerente General o la máxima autoridad, a quien reporta.

Funciones

Asesorar, proponer y proporcionar a los niveles directivos los mecanismos de información financiera necesaria para la toma de decisiones en la efectiva utilización y administración de los recursos financieros.

Funciones específica

- a) Establecer y conducir la política económica - financiera acorde con las normas legales e internas, en concordancia con las disposiciones de la gerencia.

- b) Diseñar, recomendar e implantar políticas y procedimientos de Programación Financiera y Administración de Activos, de conformidad con los principios de general aceptación, normativa legal y reglamentaria vigente, presentando de manera oportuna el Presupuesto del año fiscal ante las autoridades de la Institución para su revisión y aprobación.
- c) Administrar el presupuesto de la institución, asegurando que la programación, formulación, ejecución, evaluación y liquidación del presupuesto institucional se desarrolle y cumpla con eficacia y eficiencia.
- d) Preparar los Flujos de Efectivo, mensuales para presentación al Directorio.
- e) Determinar y recomendar mecanismos de recuperación, administración, e inversión de los recursos financieros, de acuerdo a las políticas internas.
- f) Ordenar el pago de las obligaciones económicas contraídas.
- g) Supervisar las actividades relacionadas con el Control de Bienes y disponer el registro contable de los ajustes y reclasificaciones según los resultados del análisis de los activos.
- h) Coordinar la contratación del seguro los de bienes de la Institución.
- i) Cumplir y hacer cumplir las disposiciones legales en materia de administración financiera y contable.
- j) Actualización de sus actividades y las del personal bajo su supervisión de acuerdo a las nuevas disposiciones legales vigentes.
- k) Las demás que le asigne el Gerente General.

Requisitos

1. Título en Ingeniería en C.P.A.; Finanzas; Ing. Comercial; Economista o afines.
2. Experiencia mínima de 10 años en cargos relacionados con Finanzas; Auditoría; Contabilidad; Tesorería; Tributación.
3. Los que determine la Ley.

TESORERO

Nombrado por el Gerente General o la máxima autoridad. Reporta directamente a la Gerencia Financiera o a la Gerencia General de así requerirlo.

Funciones

Coordinar con la Dirección Financiera la supervisión y el manejo de la Tesorería; control y custodia de títulos y valores de la FTTG o a su favor.

Funciones específica

- a) Preparar semanalmente Flujo de Caja proyectado, para presentación a la Gerencia Financiera o a la Gerencia General de así requerirlo.
- b) Realizar transferencia de pago a proveedores y nómina.
- c) Establecer los pagos a realizar de acuerdo al flujo de pago diario.
- d) Programa flujo de caja en base a disponibilidad, las siguientes tareas:
 - Transferencias Bancarias para Fondeo de Cuentas
 - Transferencias para el pago de Nómina
 - Cronograma o Programación de Pagos
 - Control de Ingresos y Desembolsos de las cuentas
- e) Custodiar y entregar los cheques a favor de Proveedores de bienes y servicios.
- f) Realizar la entrega al Contador de la documentación soporte del pago de bienes o servicios una vez entregados los cheques al beneficiario.
- g) Efectuar seguimiento y control de los contratos y garantías en cuanto a evolución; condiciones y plazos.
- h) Preparar y actualizar el reporte de control y liquidación de Garantías con referencia de los contratos.
- i) Gestionar la contratación de las pólizas de seguros de la Institución.
- j) Coordinar, elaborar y efectuar seguimiento de las comunicaciones con organismos internos y externos.
- k) Todas las demás tareas que le asigne el Gerente Financiero.

Requisitos

1. Ingeniero(a) Comercial, Auditoría, Administración o afines.

2. Conocimientos técnicos en Contabilidad, Administración Financiera, Tributación, Control Interno y Finanzas, principalmente.
3. Experiencia mínima de 7 a 9 años en cargos Financieros, Tributarios o de Seguros en una entidad de similar o superior tamaño de la institución.
4. Los que determine la Ley.

CAJERO GENERAL

Será nombrado por el Gerente General. Reportará a la Gerencia Financiera.

Funciones

Coordinar y administrar las actividades relacionadas con la recaudación y manejo de los recursos económicos de la institución.

Funciones específica

- a) Elaborar los cronogramas de actividades; supervisar el cumplimiento del Manual; horarios y turnos de trabajo por parte del personal del área.
- b) Supervisar y controlar:
 - Emisión; numeración; activación de las tasas por servicios para facturación.
 - Exoneraciones autorizadas y anulaciones.
 - Elaboración de reportes e informes diarios de: Recaudaciones y Consolidados de Caja; Depósitos bancarios y Usuarios.
- c) Programar la adquisición de suministros y equipos del área.
- d) Proponer políticas y actualización de sus actividades y las del personal bajo su supervisión, en razón de cambios en procesos o disposiciones legales.

Requisitos

1. Ingeniería Comercial, Economía, Contabilidad, Auditoría o afines.
2. Experiencia de 7 a 9 años como Cajero General; Jefe de Control Interno, Tesorero o Supervisor de Auditoría en entidades similares o de igual tamaño.
3. Los que determine la Ley.

JEFE DE CONTROL FINANCIERO Y PRESUPUESTO

Nombrado por el Gerente General o la máxima autoridad. Reporta directamente a la Gerencia Financiera.

Funciones

Ejecutar y coordinar con la Gerencia Financiera el análisis de actividades presupuestarias y financieras de la institución.

Funciones específica

- a) Elaborar el Presupuesto Anual Institucional
- b) Coordinar la preparación y elaboración de las cédulas de Ingresos y Gastos anuales; reprogramación y reformas presupuestarias.
- c) Coordinar la elaboración, reformas y control del Plan Anual de Contrataciones según categorías y afectaciones al Presupuesto.
- d) Emitir y controlarla certificación de disponibilidad de recursos conforme a la programación presupuestaria.
- e) Control de la ejecución y disponibilidad presupuestaria.
- f) Coordinar y preparar informes mensuales con indicadores, para la Dirección Financiera, Gerencia General y Directorio de acuerdo a los requerimientos.

Requisitos

- 1. Ingeniería Comercial, Finanzas, Economía, Contabilidad o afines.
- 2. Experiencia mínima de 5 a 6 años en el manejo de Presupuestos Institucionales, Economía o Finanzas de entidades similares.
- 3. Los que determine la Ley.

CONTADOR GENERAL

Será nombrado por el Gerente General o la máxima autoridad. Reporta directamente al Gerente Financiero o a la Gerencia General de así requerirlo.

Funciones

Asistir a la Gerencia Financiera en la elaboración de los Estados Financieros y la supervisión de las actividades contables y tributarias de la institución.

Funciones específica

- a) Dirigir, coordinar y supervisar las funciones del Departamento Contable.
- b) Analizar el origen y naturaleza de las transacciones y de la información contenida en los reportes preparados por el Departamento de Contabilidad de acuerdo a Principios de Contabilidad de Aceptación General o Normas de Información Financiera, con ajuste a las disposiciones tributarias así como los efectos, impactos y evolución de los saldos en las cuentas contables.
- c) Preparar y generar los estados financieros e informes contables periódicos con asociación presupuestaria para revisión del Gerente Financiero, así como a los entes de control de acuerdo al ámbito de su competencia.
- d) Revisar las declaraciones y documentos relativos a obligaciones tributarias o las dispuestas por los Organismos de Control, para preparar y cumplir con el pago oportuno de las mismas o según los calendarios establecidos.
- e) Ejecutar el Control Interno aplicable a los procesos contables, de acuerdo con los enunciados de las Normas Técnicas, en el ingreso, procesamiento y registros contables de las transacciones; así como composición y presentación en los estados financieros.
- f) Vigilar que los libros de contabilidad estén actualizados; los registros correctamente asentados y sus representaciones debidamente soportadas, respaldados y a buen recaudo, con restricciones a personas autorizadas.
- g) Dar asistencia al departamento Legal cuando alguna autoridad gubernamental o judicial solicite la exhibición de datos contables.
- h) Preparar las Notas a los Estados Financieros de acuerdo a los Principios Básicos de Contabilidad y Auditoría.
- i) Actualizar sus actividades y las del personal bajo su supervisión de acuerdo a las nuevas disposiciones legales vigentes.

Requisitos

1. Título de Ingeniero en Contabilidad y Auditoría; Contador Público Autorizado (CPA) o Bachiller Contador con título de tercer nivel en carreras afines.
2. Conocimiento y experiencia relacionada con el control, manejo y liquidación de obligaciones fiscales y tributarias, así como del manejo de disposiciones legales laborales aplicables al sector.
3. Conocimientos técnicos en Administración Financiera, Control Interno, Valoración de Activos, Seguros Generales, principalmente.
4. Experiencia mínima de 10 años en cargos similares; o en la Dirección Financiera de una institución del tamaño o superior a la institución.
5. Los que determine la Ley.

5.7.2.2. Manual de Contabilidad de la entidad

Objeto

Que los estados financieros de la Entidad se presenten bajo el esquema contable ajustado a una Entidad de servicio y administración del bien concesionado, incluyendo la aplicación de los registros de las principales transacciones contables generadas de manera continua, como resultado de sus actividades esenciales.

Misión

Recibir, analizar, registrar y controlar en forma oportuna, las transacciones válidas originadas en la operación propia, generando informes y reportes que reflejen de manera oportuna y fehaciente el manejo económico y financiero el resultado de la gestión de la administración de la Entidad.

Visión

Revelar a través de los Estados Financieros básicos, la situación económica y financiera de la Entidad de manera fehaciente y oportuna para los Socios, Organismos de Control y la Gerencia General, a fin de proporcionar una herramienta de evaluación y toma de decisiones.

Alcance

Este Manual, es de cumplimiento obligatorio principalmente para el Departamento de Contabilidad de la Gerencia Financiera.

Marco Referencial

Aplica a este instructivo; entre otras, principalmente las siguientes disposiciones vigentes en Ecuador:

- Constitución de la República del Ecuador.
- Código Orgánico de Ordenamiento Territorial Autonomía y Descentralización
- Ley Orgánica de Régimen Tributaria.
- Normas de Control Interno de la Contraloría General del Estado.
- Ley Orgánica de Finanzas Publica del Ecuador.
- Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.
- Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas.

5.7.2.3. Catálogo de Cuentas Contables

Es de cumplimiento para los trabajadores y funcionarios de la Gerencia Financiera, tiene por objeto materializar las transacciones de la Institución en cumplimiento con su objeto social, armonizando las actividades desarrollas por la Gerencia Financiera, generando información para el Directorio; la Gerencia General; Entidades de Control; Gerencias Administrativas y terceros autorizados.

Aspectos Generales

La preparación de informes financieros de uso interno o externo, no regulados por la norma, se sujetan a la periodicidad, forma y condiciones determinadas por los usuarios, sustentados en el principio de “Exposición de Información”.

La información comparativa se realiza en los Estados Financieros anuales con referencia a las cifras correspondientes del ejercicio fiscal anterior. Los códigos de

las cuentas constituyen guías u orientaciones para indicar el Grupo o subgrupo de las cuentas hasta el nivel de desagregación.

La Programación Financiera del Gasto corresponde a las etapas de Reserva de Compromiso y Compromiso, Contratación o Recepción de los Recursos destinados para cubrir las obligaciones derivadas del uso de los recursos para la obtención y prestación de los servicios en la entidad.

Deben contar con las Certificaciones de Disponibilidad Presupuestaria, precisan el detalle y actividad dentro del Proyecto, constituyéndose en el compromiso, por el que la autoridad competente decide su realización, generando una reserva parcial o total de la asignación de los recursos, que se materializa con el contrato, provisión de bienes, prestación de servicios, transferencias o subvenciones, dando origen al registro correspondiente.

Los compromisos se podrán anular total o parcialmente, justificándose lo actuado o cuando la decisión de Gasto que la respaldaba ha quedado sin efecto.

El Proceso de ajuste aplicado a saldos pendientes que de la Entidad y que pueden ser compensados en igual valor si están registrados en cuentas de los grupos Activos Operacionales y Deuda Flotante se conocen como Compensación.

Los hechos económicos registrados en el momento que ocurren, haya o no movimiento de dinero, como consecuencia del reconocimiento de derechos u obligaciones ciertas, vencimiento de plazos, condiciones contractuales, cumplimiento de disposiciones legales o prácticas comerciales de general aceptación, se conoce como método del Devengado, mediante el cual los flujos reales deudores y acreedores, se registran cuando se crea, transforma, intercambia, transfiere o extingue el valor económico.

Los efectos de los eventos económicos se registran en el período en que ocurren, independiente de que se haya efectuado el cobro o el pago respectivos. La revelación razonable de los hechos financieros y económicos de la Entidad permite

conocer el empleo de los recursos públicos en forma transparente y en beneficio colectivo, lo cual se conoce como exposición contable.

En el mes de Enero de cada año, con corte al 31 de Diciembre, la información financiera y presupuestaria se entrega a la máxima autoridad de la Entidad, debidamente legalizada, con sus correspondientes notas aclaratorias y de manera impresa, lo siguiente:

- Balance de Comprobación Acumulado
- Estado de Situación Financiera
- Estado de Resultados
- Estado de Flujo del Efectivo
- Estado de Evolución del Patrimonio
- Notas a los Estados Financieros Básicos
- Estado de Ejecución Presupuestaria
- Anexos (cédulas presupuestarias de Ingresos y Gastos).

La información financiera será obligatoria cuando deban producirse cambios en la administración, la cual servirá para que obligatoriamente se realicen las actas de entrega - recepción entre los servidores y funcionarios entrantes y salientes.

La información financiera institucional para uso interno se producirá al último nivel al que se hayan desagregado las cuentas para facilitar la gestión y el control.

Es obligatorio para el Contador General preparar y presentar mensualmente; sin perjuicio de requerimientos a una fecha determinada, la información financiera consistente principalmente en el Balance de Comprobación y detalle de Transferencias recibidas, entregadas y registradas en la Contabilidad, obteniendo de los auxiliares de las respectivas cuentas. Deberá Incorporar notas explicativas respecto de situaciones cuantitativas o cualitativas que puedan tener efecto futuro en la posición financiera o en los resultados obtenidos.

La preparación y presentación de las Cédulas presupuestarias de Ingresos y Gastos (Acumulados) es responsabilidad del Jefe de Control Financiero y Presupuesto.

5.7.2.4. Instructivo del Catálogo de Cuentas Contable

Documento detallado que permite conocer la dinámica contable de las cuentas, a nivel de grupo, subgrupos y de análisis; así como su asociación presupuestaria.

ELEMENTO	GRUPO	
1 ACTIVO	11 Operacionales 12 Inversiones Financieras 13 Inversiones en Existencias 15 Inversiones en Proyectos y Programas	
<p style="text-align: center;">DESCRIPCION</p> <p>Un activo es un recurso controlado por la Entidad como resultado de sucesos pasados, del que la Entidad espera obtener, en el futuro, beneficios económicos. Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo consisten en el potencial del mismo para contribuir directa o indirectamente, a los flujos de efectivo y de otros equivalentes al efectivo de la Entidad.</p> <p>Las cuentas que integran este elemento tendrán siempre saldos deudores con excepción de las provisiones, depreciaciones descuentos y amortizaciones que serán deducidas de los rubros correspondientes.</p> <p>Usualmente, la Entidad emplea sus activos para las necesidades de los usuarios que ellos están dispuestos a pagar por el uso de los servicios prestados y, por tanto, a contribuir a los flujos de efectivo de la Entidad. El efectivo, por sí mismo, rinde un servicio a la Entidad por la posibilidad de obtener, mediante su utilización, otros recursos.</p> <p>Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo pueden llegar a la Entidad por diferentes vías. Por ejemplo, un activo puede ser:</p> <ul style="list-style-type: none">(a) Utilizado aisladamente, o en combinación con otros activos que se espera se entreguen a los Usuarios, Concesionarios y Autorizados.(b) Intercambiado por Otros Activos,(c) Utilizado para satisfacer un Pasivo. <p>Las propiedades son elementos tangibles y software porque producen beneficios económicos futuros para la Entidad y son controlados por ella.</p>		

ELEMENTO	GRUPO	ASOCIACION PRESUPUESTARIA	
1 ACTIVO	111Disponibilidades	11	11
		13	13
		17	17
DESCRIPCION DE CUENTAS			
<p>Está constituido por lo disponible, es decir, las disponibilidades monetarias, es decir pueden pasar a formar parte de la liquidez de la organización o Entidad.</p>			
<p>Registra los recursos de alta liquidez de los cuales dispone la Entidad de sus operaciones regulares, los saldos en cuentas corrientes, otros depósitos y el valor de los cheques recibidos por la Entidad.</p>			
<p>111.01 Caja 111.15 Bancos 111.16 Depósitos y Valores en Tránsito 111.51 Depósitos a Plazo</p>			
DEBITOS		CREDITOS	
<p>1. Por los ingresos de dinero en efectivo, tanto en moneda de uso local u otras monedas.</p>		<p>1. Por los egresos de dinero en efectivo en moneda de uso local u otras monedas.</p>	
<p>2. Por el valor de los depósitos que se efectúen.</p>		<p>2. Por el valor de los cheques girados.</p>	
<p>3. Por el valor de los depósitos en cheques que recibe la Entidad, los cuales son enviados al cobro a las Entidades financieras.</p>		<p>3. Por el valor del cheque rechazado por el Banco correspondiente a un depósito en la cuenta.</p>	

ELEMENTO	GRUPO	ASOCIACION PRESUPUESTARIA	
1 ACTIVO	112 Anticipo de Fondos	11 13 17	11 13 17
<p>DESCRIPCION DE CUENTAS</p> <p>Está constituido por lo exigible y lo realizable, registra los anticipos de fondos, anticipos de préstamos a empleados, contratistas y proveedores, cuentas por cobrar varias, las inversiones financieros a corto plazo (exigible dentro de un año); y, las existencias, los que cobrándolos o vendiéndolos (realizándolos) se los convierte en disponibilidades monetarias, es decir pueden pasar a formar parte de la liquidez de la Entidad.</p> <p>112.01 Anticipos por Honorarios Profesionales 112.02 Anticipos y Préstamos a Empleados 112.03 Anticipo a Contratista Consolidado 112.04 Anticipo a Contratista 112.05 Anticipos a Proveedores Consolidados 112.06 Anticipos a Proveedores 112.07 Anticipo de Viático 112.11 Garantías Entregadas Consolidadas 112.12 Garantías Entregadas 112.13 Fondos de Reposición.</p>			
<p>DEBITOS</p> <p>1. Por el valor del desembolso entregado a Proveedores de Bienes y Servicios contra la recepción e ingreso a custodia de la Garantía de Buen Uso de Anticipo.</p> <p>2. Por el valor de las facturas pagadas en la compra de bienes que requieran su cancelación antes del despacho de las compras.</p> <p>3. Por los Anticipos a Remuneraciones del Personal.</p>		<p>CREDITOS</p> <p>2. Por los abonos o cancelaciones de los valores que concedió a proveedores de bienes o servicios o al personal para descontar en sus remuneraciones.</p> <p>3. Por el valor de la amortización y/o cancelación total del Anticipo contra factura.</p> <p>4. Por la cancelación del valor adeudado, o al considerarse como deuda incobrable.</p>	

ELEMENTO	GRUPO	ASOCIACION PRESUPUESTARIA	
1 ACTIVO	113Cuentas por Cobrar	11 13 17	11 13 17
<p>DESCRIPCION DE CUENTAS</p> <p>Está constituido por lo exigible a largo plazo, es decir, las inversiones financieros a corto plazo (exigible dentro de un año); los que cobrándolos se los convierte en disponibilidades monetarias, es decir pueden pasar a formar parte de la liquidez de la Entidad.</p> <p>Registra las Cuentas por Cobrar Tasas y Contribuciones, Renta de Inversiones, Transferencia Corriente, Financiamiento Público y otras Cuentas por Cobrar.</p> <p>113.13 Cuentas por Cobrar Tasas y Contribuciones 113.14 Recargas por Servicios 113.16 Cuentas por Cobrar Deudores Varios 113.17 Cuentas por Cobrar Rentas de Inversiones 113.18 Cuentas por Cobrar Transferencias Corrientes 113.24 Cuentas por Cobrar Venta de Bienes de Larga Duración 113.27 Cuentas por Cobrar Recuperaciones de Inversiones 113.36 Cuentas por Cobrar Financiamiento Público 113.37 Cuentas por Cobrar Otras</p>			
DEBITOS		CREDITOS	
1. Por el valor de los recaudos efectuado por terceros pendiente de transferir a la Entidad. 2. Por el valor mensual del canon de arrendamiento o venta de los bienes de acuerdo a los plazos pactados.		1. Por la recuperación total o parcial de los valores adeudados y recaudados por cuenta de la Entidad. 2. Por los abonos o cancelaciones de los valores pendientes de cobro por el valor mensual. 3. Por el Reajuste de valores liquidados en la determinación de la deuda.	

ELEMENTO	GRUPO	
1 ACTIVO	12 Inversiones Financieras	
<p style="text-align: center;">DESCRIPCION</p> <p>Son excedentes de caja, conformados por las disponibilidades de fondos deducidos los requerimientos para redimir obligaciones inmediatas que se aplican transitoriamente en operaciones con documentos fiduciarios de fácil conversión, siempre y cuando se tengan las facultades legales para efectuar dicho tipo de transacciones.</p> <p>Las rentas generadas por intereses, comisiones, reajustes u otras causas, serán registradas contablemente, en la fecha de sus vencimientos, como derechos monetarios, en la cuenta 113.17 Cuentas por Cobrar Rentas de Inversiones y se definirá la contra cuenta correspondiente, de entre las opciones existentes dentro de la cuenta 625.01 Rentas de Inversiones.</p> <p>De la cartera de Inversiones Financieras no Recuperables, al término de cada ejercicio y previo análisis y expectativas reales de cobro, se creará una provisión.</p> <p>La baja de las cuentas incobrables ocurrirá cuando se demuestre a la con los sustentos administrativos que ha existido la suficiente gestión y esfuerzo de cobro sin resultados en su recuperación; de ninguna manera de aquellas cuentas sobre las cuales no se ha ejercido acción alguna y sobre las que el Organismo Superior de Control puede encontrar sustento para imputar glosas y más responsabilidades, por negligencia u omisión.</p> <p>El ajuste por las bajas de cuentas de cobro dudoso, se producirá utilizando la provisión acumulada y disminuyendo la cuenta de inversiones no recuperables que corresponda.</p> <p>La recuperación de inversiones financieras castigadas o dadas de baja, se registrará como ingresos de gestión en el ejercicio en que ocurra su recaudación.</p>		

ELEMENTO	GRUPO							
1 ACTIVO	121 Inversiones Temporales 122 Inversiones Permanentes 123 Anticipos Deudores Financieros Inversiones							
<p>DESCRIPCION</p> <p>Comprende las cuentas que registran y controlan las colocaciones de fondos provenientes de excedentes estacionales de Caja en Inversiones. Las inversiones financieras regidas por la NTCG 2.2.3 pueden ser temporales, permanentes, en préstamos y anticipos; originadas con excedentes de caja realizadas mediante traspasos de fondos disponibles, igualmente para su recuperación.</p> <p>Las inversiones en documentos fiduciarios con las características de depósitos a plazo, acciones u otros instrumentos de igual naturaleza con finalidad de lucro, se podrán efectuar cuando las disposiciones legales lo permitan y en el presupuesto institucional del respectivo ejercicio fiscal se hayan asignado recursos para dicha finalidad.</p> <p>Se mantendrán registros adecuados que permitan identificar a cada tipo de inversión corriente y establecer los montos de intereses, dividendos u otra clase de renta que devenga cada una de ellas, el sistema de registro contable proporcionará el control que asegure que han sido registradas debidamente y que las rentas generadas han sido oportunamente recibidas y contabilizadas.</p> <p>Al vencimiento de los documentos de inversión o al momento de adoptar la decisión de su recuperación total o parcial, el monto respectivo se lo trasladará a la cuenta 113.27 Cuentas por Cobrar Recuperación de Inversiones y se definirá la contra cuenta correspondiente, de entre las alternativas que tienen los subgrupos 121 y 122 de Inversiones Temporales y Permanentes.</p>								
<table style="width: 100%; border: none;"> <thead> <tr> <th style="text-align: left; width: 50%; border: none;">DEBITOS</th> <th style="text-align: left; width: 50%; border: none;">CREDITOS</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td style="border: none;">1. Por el valor de las colocaciones de excedentes de Caja en Títulos y Valores.</td> <td style="border: none;">1. Por la recuperación del valor de la renta o inversión al vencimiento.</td> </tr> <tr> <td style="border: none;">2. Por ajuste al valor nominal del Título o Inversión según el mercado.</td> <td style="border: none;">2. Por ajuste al valor nominal del Título o Inversión según el mercado o baja una vez cumplido el procedimiento legal.</td> </tr> </tbody> </table>			DEBITOS	CREDITOS	1. Por el valor de las colocaciones de excedentes de Caja en Títulos y Valores.	1. Por la recuperación del valor de la renta o inversión al vencimiento.	2. Por ajuste al valor nominal del Título o Inversión según el mercado.	2. Por ajuste al valor nominal del Título o Inversión según el mercado o baja una vez cumplido el procedimiento legal.
DEBITOS	CREDITOS							
1. Por el valor de las colocaciones de excedentes de Caja en Títulos y Valores.	1. Por la recuperación del valor de la renta o inversión al vencimiento.							
2. Por ajuste al valor nominal del Título o Inversión según el mercado.	2. Por ajuste al valor nominal del Título o Inversión según el mercado o baja una vez cumplido el procedimiento legal.							

ELEMENTO	GRUPO	ASOCIACION PRESUPUESTARIA	
1 ACTIVO	124Deudores Financieros	11 13 17	11 13 17
<p>DESCRIPCION DE CUENTAS</p> <p>Corresponde al saldo a favor de la Entidad con cargo al Servicio de Rentas Internas, por el valor del crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado aplicado sobre compras efectuadas de bienes y servicios.</p> <p>124.01 IVA Crédito Fiscal por Compras de Bienes y Servicios 124.02 Crédito Fiscal por Compras</p> <p>En casos especiales como los de origen tributario, al término de cada ejercicio y previo análisis y expectativas reales de cobro, se creará una provisión equivalente al 10% de los saldos pendientes de dudosa recuperación, a calcularse en el porcentaje proporcional que corresponda a su vigencia, según lo establecido en el Código Tributario y la Ley.</p>			
<p>DEBITOS</p> <p>1. Se debita por el valor del Impuesto de las Compras gravadas con IVA por Bienes o Servicios.</p>		<p>CREDITOS</p> <p>1. Por el valor devengado del impuesto.</p>	

ELEMENTO	GRUPO	ASOCIACION PRESUPUESTARIA	
1 ACTIVO	125 Cargos Diferidos	11	11
	126 Cuentas por Cobrar Difícil Recuperación	13	13
		17	17
<p>DESCRIPCION DE CUENTAS</p> <p>En este grupo se registran los Gastos Diferidos; Materiales, Insumos y Otros; incluye Amortizaciones y Provisiones para cubrir eventuales pérdidas de los Activos; cuentas de naturaleza transitoria que son objeto de regularización permanente, transfiriéndolas a las cuentas definitivas correspondientes.</p> <p>Los saldos registrados dentro de este Grupo, correspondiente a deudores vinculados a la Entidad por Propiedad, Dirección, Gestión o Control, no son ajustable por castigo, debiendo ser recuperados en su totalidad.</p> <p>125.01 Gastos por Instalación, Mantenimiento y Reparaciones 125.05 Cargos Diferidos por Estudios e Investigaciones 125.07 Cargos Diferidos por Gastos en Informática 125.09 Prepagos por Instalación, Mantenimiento y Reparación para Producción 125.17 Prepagos por Instalación, Mantenimiento y Reparación para Inversión 125.21 Cargos Diferidos para Investigaciones para Inversión 125.31 Prepagos De Seguros, Comisiones Financieras y Otros 125.47 Intangibles 125.99 Amortización Acumulada 126.07 Deudores de Difícil Recuperación 126.99 Provisión para Concesiones Incobrables</p>			
<p>DEBITOS</p> <p>1. Por el valor del costo del proyecto de Gasto y por las compras efectuadas de Bienes o Servicios a Plazo.</p> <p>2. Por la Amortización Acumulada se ajusta debido avaluado bien, por su destrucción parcial o total o al finalizar su vida útil.</p>		<p>CREDITOS</p> <p>1. Cuando se realiza el devengo del Gasto contra la Cuenta por Pagar correspondiente.</p> <p>2. Por registro del valor de la Amortización periódica del activo intangible y amortizable.</p>	

ELEMENTO	GRUPO	
1 ACTIVO	13 Inversiones en Existencia	
<p>DESCRIPCION</p> <p>Son adquisiciones de existencias valoradas al precio de compra que incluyen Derechos de Importación, Fletes, Seguros, Impuestos no reembolsables y cualquier otro valor necesario para que el bien esté en condiciones de Operación; Consumo; Transformación; Venta o utilización en Inversiones en Proyectos o Programas. Los Descuentos o Rebajas Comerciales se deducirán del Costo de Adquisición.</p> <p>Las disminuciones de existencias, se valorarán mediante el método "Promedio Ponderado" y controladas por el método de Inventarios Permanente o Perpetuo, con la emisión y legalización de documentos de Ingreso y Despachos de Bodega llevados en la Unidad administrativa encargada de su manejo y sólo en términos de cantidades.</p> <p>La documentación relativa a los movimientos de ingreso y salidas se hará llegar periódicamente a la unidad contable, para la valoración, actualización y conciliación contable respectiva.</p> <p>Las compras de existencias en bienes destinados al consumo, producción e inversión tendrán la afectación contable y la asociación presupuestaria propia para cada caso y deben manejarse a través de la bodega de la Entidad en términos de cantidades, con ingresos y egresos de bodega; salvo casos excepcionales, en que las adquisiciones se dirijan directo al proceso administrativo, productivo o de inversión en el que sean utilizados.</p> <p>Los insumos que eventualmente o por sus especiales características no ingresen a bodega y sean destinados directamente a su utilización en actividades corrientes, en inversiones en proyectos o programas, en procesos productivos o para la venta, se aplicarán directamente al gasto o al costo de que formen parte; en estos casos particulares, siempre deberá existir un servidor responsable de certificar su recepción y entrega para los fines preestablecidos.</p>		

ELEMENTO	GRUPO	ASOCIACION PRESUPUESTARIA	
1 ACTIVO	13 Inversiones en Existencia	53.08.02 53.08.03 73.08.01 73.08.04	
DESCRIPCION			
Registra los Materiales, Mercaderías, Insumos y Otros; incluye Amortizaciones y Provisiones para cubrir eventuales pérdidas de los activos registrados en este Grupo.			
131.01 Materiales de Oficina 131.02 Existencia de Materiales de Impresión Fotografía y Publicidad 131.03 Existencia de Materiales de Impresión 131.04 Existencia de Materiales 131.05 Existencia de Repuestos y Accesorios Consolidados 131.06 Existencia de Repuestos y Accesorios 132.01 Otras Existencias			
DEBITOS		CREDITOS	
1. Se debita cuando se realiza la adquisición de los bienes, materiales, insumos para la Entidad.		1. Se acredita cuando se da de baja o se efectúa una devolución de los bienes o materiales. 2. Cuando se determina y registra el consumo del mes.	

ELEMENTO	GRUPO	
1 ACTIVO	14 Inversiones en Bienes de Larga Duración	
<p style="text-align: center;">DESCRIPCION</p> <p>Registra los valores de contabilización de los Bienes de Larga Duración, sujetos a las siguientes definiciones:</p> <p>Costo de adquisición, comprende el precio más los Gastos de compra</p> <p>Donación, comprende el valor asignado para su registro, incluyendo Gastos realizados para ser puestos en condiciones de Operación.</p> <p>Valor Contable, comprende el Costo de adquisición o de donación, más los aumentos o disminuciones registrados durante la Vida Útil del bien.</p> <p>Valor en Libros, comprende el Valor Contable menos la Depreciación Acumulada.</p> <p>Los Muebles e Inmuebles serán registrados como Bienes de Larga Duración, siempre y cuando cumplan los siguientes requisitos:</p> <p>Bienes de propiedad privativa institucional.</p> <p>Destinados a actividades administrativas y/o productivas.</p> <p>Generen beneficios económicos futuros.</p> <p>Vida útil estimada mayor a un (1) Año.</p> <p>Costo de adquisición igual o mayor a cien dólares (US\$ 100).</p> <p>Las Inversiones en Bienes de Larga Duración, se valoran al Precio de Compra, incluyendo Derechos de Importación, Fletes, Seguros, Impuestos no Reembolsables, Costos de Instalaciones y otro valor atribuible para poner el bien en condiciones de operación; los descuentos y rebajas se deducirán del Costo de Adquisición. Los Gastos de Financiamiento de las inversiones en Bienes de Larga Duración, formarán parte del Costo del bien, en la medida que sean devengados durante el período previo a su entrada en funcionamiento; los que se realicen con posterioridad, serán reconocidos como Gastos de Financiamiento en Resultados del ejercicio en que se incurren.</p> <p>Las adiciones, mejoras y reparaciones destinadas a aumentar la vida útil estimada, la capacidad productiva o el valor de los bienes de larga duración; de conformidad con los criterios técnicos, deben registrarse como erogaciones capitalizables que aumentan el valor contable del bien y los costos de las partes o piezas reemplazadas o sustituidas, serán disminuidas del valor contable del activo y de su Depreciación Acumulada. Los gastos en reparaciones ordinarias destinadas al mantenimiento y conservación del bien, deberá registrarse como Gasto de Gestión.</p>		

ELEMENTO	GRUPO	ASOCIACION PRESUPUESTARIA	
1 ACTIVO	14 Inversiones en Bienes de Larga Duración	84.01.03 84.02.04 84.02.05 84.02.06 84.02.07	
<p>DESCRIPCION</p> <p>Registra el valor de Muebles, Enseres y Equipos adquiridos por la Entidad para ser utilizados por la misma, sujetos a Depreciación, con excepción de Biblioteca y Pinacoteca, por los cuales se mantienen registros de Inventarios permanentes y cuadros de Depreciaciones, clasificados por grupos homogéneos, según sus características físicas y de ubicación, codificados y valorados.</p> <p>Los Bienes Muebles Totalmente Depreciados, son el resultado de la reclasificación de los activos que cumplieron su Vida Útil (Contable) que permanecerán por separado en una subcuenta de cada rubro e identificados mediante códigos de referencia.</p> <p>141.01 Bienes Muebles 141.02 Maquinarias y Equipos 141.03 Vehículos 141.04 Equipos, Sistema y Paquetes Informáticos 141.05 Mejoras a Bienes Comodatos 141.06 Bienes Inmuebles 141.99 Depreciación Acumulada 142.01 Bienes Muebles para Producción</p>			
<p>DEBITOS</p> <p>1. Por el valor de adquisición más todo los costos del bien hasta estar operativo.</p> <p>2. Por el ajuste resultante de la valoración emitida por un perito calificado.</p> <p>3. Por reposición o devolución del seguro en caso de evento o siniestro.</p> <p>4. Por ajuste del saldo al momento de su venta por baja o desuso.</p>		<p>CREDITOS</p> <p>1. Por la depreciación del activo o cuando se realiza la venta del bien.</p> <p>2. Por la baja cuando se produce un siniestro o se reclasifica a totalmente depreciado.</p> <p>3. Por el valor de la depreciación sobre el costo de los bienes, o por el incremento de la reevaluación.</p>	

ELEMENTO	GRUPO	
1 ACTIVO	15 Inversiones en Proyectos y Programas	
DESCRIPCION		
<p>Registra los desembolsos efectuadas por la Entidad por el pago de servicios que serán recibidos a futuro, los cuales se Amortizarán durante el período en que sean recibidos o que se causen los Gastos. Los Gastos Anticipados suponen la ejecución sucesiva de los servicios a recibir, en consecuencia, no tendrán este tratamiento los denominados Anticipos.</p> <p>Registra también, los Intereses que se causarán durante el período en la medida que transcurra el tiempo; los Seguros durante la vigencia de la póliza; los Arrendamientos durante el período propagado; y Otros Anticipos a Terceros.</p>		

ELEMENTO	GRUPO	ASOCIACION PRESUPUESTARIA	
1 ACTIVO	15 Inversiones en Proyectos y Programas	78.01.01	
DESCRIPCION			
<p>Registra los Desembolsos efectuados por la Entidad para su Constitución, Organización e Instalación, como también las Inversiones realizadas por la Entidad en el estudio de proyectos que pueden ser vendidos a terceras personas.</p> <p>Adicionalmente registra los desembolsos efectuados por concepto de: Gastos de Adecuación, Programas para Computación (Software).</p> <p>151.91 Depreciación Bienes de Inversión 151.92 Acumulación de Inversiones en Obras de Proceso 151.99 Depreciación Acumulada 152.51 Obras para la Producción u Operación 153.01 Bienes Muebles 153.99 Depreciación Acumulada 154.01 Derechos de Uso 154.99 Amortización Acumulada</p>			
DEBITOS		CREDITOS	
1. Se debita por el total de los costos que demande la ejecución de los proyectos y programas.		1. Se acredita por la cesión o venta del proyecto o programa.	
		2. Por el ajuste al terminar su vida útil.	

ELEMENTO	GRUPO	
2 PASIVO	21 Deuda Flotante 22 Deuda Pública	
<p>DESCRIPCION</p> <p>Son los financiamientos de Terceros, que han hecho posible que la Entidad adquiera bienes y servicios según los programas y proyectos de inversión.</p> <p>Los Pasivos están constituidos por obligaciones contraídas con los Proveedores de bienes y servicios; por recaudación de fondos ajenos, de intermediación o en Garantía; Anticipos de Clientes; Deudas incurridas a Corto y Largo Plazo; Negociación de Títulos Valores; Percepción Anticipada de Ingresos; Retenciones y Descuentos realizados; registro contable de Provisiones de Gastos que se cancelan en fechas posteriores de bienes y servicios recibidos de terceros ajenos a la Entidad.</p> <p>Pasivo Corriente, es la Deuda conformada por los Depósitos y Fondos de Terceros, Cuentas por Pagar, Títulos y Valores, Empréstitos, Créditos Financieros y Créditos Diferidos que de acuerdo a sus Carteras deberán redimirse en el Corto plazo, siendo este de hasta un año.</p> <p>Pasivo a Largo Plazo, se refiere a las Deudas o Financiamientos constituidos por los Títulos y Valores, Empréstitos y los Créditos Financieros con plazos mayores a un año.</p> <p>Otros Pasivos. Valores u Obligaciones conformadas por los Créditos o Ingresos Diferidos.</p>		

ELEMENTO	GRUPO	
2 PASIVO	212 Depósitos de Terceros	
<p>DESCRIPCION</p> <p>Registra las Deudas o Financiamientos constituidos por Empréstitos y/o Créditos Financieros que deberán cancelarse a corto plazo.</p> <p>212.01 Depósitos Directos de Usuarios 212.02 Obligaciones de Otros Entes Privados 212.05 Anticipo por Bienes y Servicios 212.06 Cuentas por Pagar IVA 212.07 Obligaciones de Otros Entes Públicos 212.08 Tributos Generales 212.09 Renta de Inversiones 212.10 Garantías</p>		
<p>DEBITOS</p> <p>1. Al cancelar las obligaciones en forma parcial o total.</p> <p>2. Por la cancelación de la concesión y devolución de las garantías.</p>		<p>CREDITOS</p> <p>1. Al recibir un comprobante de depósitos de parte de los concesionarios.</p> <p>2. Por los valores recibidos como garantía de parte de los concesionarios.</p>

ELEMENTO	GRUPO	ASOCIACION PRESUPUESTARIA	
2 PASIVO	21 Deuda Flotante Cuentas por Pagar		
DESCRIPCION			
<p>Registra los importes causados y pendientes de pago por concepto de Obligaciones con el Personal, con el Fisco, Beneficiarios, Aportes Retenidos, Tasas y Contribuciones, Impuestos, y Obligaciones con Proveedores.</p>			
<p>Obligaciones Causadas y que se encuentran pendiente de pago por concepto de Intereses Financieros así como deudas conformada por Empréstitos, Créditos Financieros y Créditos Diferidos que de acuerdo a sus carteras tienen como plazo de vencimiento máximo dentro de un año.</p>			
<p>213.51 Cuenta por Pagar Gastos de Personal 213.52 Cuenta por Pagar Prestaciones Seguridad Social 213.53 Cuenta por Pagar Bienes y Servicios de Consumo 213.54 Cuenta por Pagar Beneficios y Otros 213.55 Cuenta por Pagar Retenciones 213.56 Cuenta por Pagar Gastos Financieros 213.57 Cuenta por Pagar Otros Gastos 213.58 Cuenta por Pagar Transferencia Corrientes (Sujeto Activo) 213.59 Procuraduría General del Estado 213.71 Cuentas por Pagar en Personal de Inversión 213.73 Cuentas por Pagar Bienes y Servicios de Inversión 213.74 Cuenta por Pagar Bienes Y Servicios de Inversión 213.75 Cuenta por Pagar Obras Públicas 213.77 Intereses Financieros Consolidado 213.78 Intereses Financieros 213.84 Cuenta por Pagar Inversiones de Bienes de Larga Duración 213.87 Cuenta por Pagar Inversiones Financieras 213.98 Cuentas por Pagar Servicios Devengados 214.01 Emisión de Títulos</p>			
DEBITOS		CREDITOS	
<p>1. Por la cancelación de las obligaciones en forma parcial o total.</p>		<p>1. Por la provisión del valor de las compras de bienes y servicios o incrementos de ajustes del monto a pagar.</p>	
<p>2. Por el pago de obligaciones pendientes a los acreedores.</p>		<p>2. Por el valor de la provisión de las obligaciones patronales pendiente de pago.</p>	

ELEMENTO	GRUPO	ASOCIACION PRESUPUESTARIA	
2 PASIVO	223 Empréstitos 224 Financieros 225 Créditos Diferidos	96.02.02 96.03.01	36.02.01 36.03.02 17.01.06
DESCRIPCION			
<p>Registra el monto de los Empréstitos, Créditos Internos: Créditos del Sector Privado y del Sector Público, que se contabilizan tan pronto como la Entidad prestataria emite el Aviso de Desembolso, o por reconocimiento de los valores en administración.</p>			
<p>Los registros auxiliares se deben mantener por Centro de Costos. Estos pasivos son a largo plazo.</p>			
<p>223.01 Créditos Internos 223.03 Créditos Externos 223.04 Valuación Cuentas Pasivo 224.57 Seguros, Comisiones Financieras y Otros Gastos por Pagar 225.01 Operaciones por Liquidar años anteriores – Sujeto Activo 225.02 Renta de Inversiones</p>			
DEBITOS		CREDITOS	
1. Cuando se cancela el crédito con afectación al Gasto Presupuestado.		1. Cuando se obtiene el financiamiento que genera el Ingreso de recursos económicos.	
2. Por ajuste de Valoración del Pasivo.		2. Por Ajuste de valuación del Pasivo.	

ELEMENTO	GRUPO	
6 PATRIMONIO	61 Patrimonio Acumulado 62 Ingresos de Gestión 63 Gastos de Gestión	
DESCRIPCION		
El Patrimonio constituye el Financiamiento acumulado de los Socios a través del tiempo; las Reservas y los Resultados obtenidos durante el ejercicio fiscal.		

ELEMENTO	GRUPO	ASOCIACION PRESUPUESTARIA	
6 PATRIMONIO	61 Patrimonio Acumulado		
DESCRIPCION			
Registra los valores que por decisión del Directorio de la Entidad de acuerdo con sus estatutos o por disposición legal se constituyen en propiedad de los Socios, reconociendo apropiadamente el Superávit o Déficit, actualizando el valor del Patrimonio.			
611.03 Patrimonio Entidades Descentralizadas y Autónomas 611.21 Corrección Monetaria del Patrimonio 611.99 Donaciones en Bienes Muebles e Inmuebles 617.01 Resultados Acumulados NIIF 618.03 Resultados del Ejercicio Vigente 619.91 Disminución de Disponibilidades			
DEBITOS		CREDITOS	
1. Por el traspaso de excedentes negativos de ejercicios anteriores.		1. Por el patrimonio inicial y las sucesivas ampliaciones. 2. Por ajustes.	

ELEMENTO	GRUPO	ASOCIACION PRESUPUESTARIA				
6 PATRIMONIO	62 Ingresos de Gestión	13.01.01 17.03.01 17.01.02 17.01.03 19.02.01 24.01.04				
DESCRIPCION						
<p>Ingresos, se clasifican en Tributarios y No Tributarios.</p> <p>Ingresos Tributarios.-Constituyen aportes exigibles a los Sujetos Pasivos que acceden a los servicios y en contra prestación pagan una Tasa establecida mediante norma u ordenanza. La facultad de establecer, modificar o extinguir tributos, es exclusiva del Estado mediante Ley; en consecuencia, no hay Tributo sin Ley. Estos Ingresos sólo son utilizados por los Sujetos Activos del Tributo.</p> <p>Ingresos No Tributarios. Son aquellos que se originan o provienen de la Gestión que desarrolla la Entidad que los obtiene por la venta de bienes o servicios prestados; del endeudamiento en que incurre; de la renta de sus Inversiones y de su Patrimonio; de los aportes o transferencias y de donaciones que recibiere o de otros Ingresos no especificados.</p> <p>623.01 Tasas Generales 624.21 Venta de Bienes Muebles de Administración 625.01 Renta de Inversiones 625.02 Renta de Arrendamiento De Bienes 625.03 Intereses por Mora 625.04 Multas 625.22 Indemnizaciones y Valores No Reclamados 625.24 Otros Ingresos - Administración 625.99 Otros Ingresos no Calificados</p>						
<table style="width: 100%; border: none;"> <thead> <tr> <th style="text-align: left; width: 50%;">DEBITOS</th> <th style="text-align: left; width: 50%;">CREDITOS</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td style="vertical-align: top;"> 1. Se debita por los egresos para atender los Gastos realizados. 2. Por ajuste de las provisiones realizadas </td> <td style="vertical-align: top;"> 1. Por el valor correspondiente a los Ingresos recaudados como resultado de la gestión. 2. Por el valor de la provisión de la facturación mensual; Reembolso de Gastos de mantenimiento y alícuotas por gastos comunes. 3. Por el valor devengado de los fondos administrados. </td> </tr> </tbody> </table>			DEBITOS	CREDITOS	1. Se debita por los egresos para atender los Gastos realizados. 2. Por ajuste de las provisiones realizadas	1. Por el valor correspondiente a los Ingresos recaudados como resultado de la gestión. 2. Por el valor de la provisión de la facturación mensual; Reembolso de Gastos de mantenimiento y alícuotas por gastos comunes. 3. Por el valor devengado de los fondos administrados.
DEBITOS	CREDITOS					
1. Se debita por los egresos para atender los Gastos realizados. 2. Por ajuste de las provisiones realizadas	1. Por el valor correspondiente a los Ingresos recaudados como resultado de la gestión. 2. Por el valor de la provisión de la facturación mensual; Reembolso de Gastos de mantenimiento y alícuotas por gastos comunes. 3. Por el valor devengado de los fondos administrados.					

ELEMENTO	GRUPO	ASOCIACION PRESUPUESTARIA.	
6 PATRIMONIO	63 Gastos de Gestión	51.01.01 51.01.02 51.02.14 51.05.03	53.01.01 53.02.01 53.03.03 53.04.01 53.05.01
DESCRIPCION			
<p>Corresponden a las retribuciones por Sueldos, Beneficios y Obligaciones Patronales; Provisiones de Beneficios Sociales incurridos en el desenvolvimiento de las actividades durante el ejercicio fiscal.</p> <p>633.01 Remuneraciones Básicas 633.02 Remuneraciones Complementarias 633.04 Subsidios 633.05 Remuneraciones Temporales 633.06 Aportes Patronales 633.07 Indemnizaciones 633.08 Otros Gastos</p>			
DEBITOS		CREDITOS	
1. Por el monto de los valores pagados al personal.		1. Por ajuste de provisiones efectuadas en exceso.	
2. Por la constitución de provisiones.		2. Por cierre del ejercicio.	

ELEMENTO	GRUPO	ASOCIACION PRESUPUESTARIA.	
6 PATRIMONIO	63 Gastos de Gestión	53.06.01 53.07.01 53.08.01 57.02.13	57.02.14 58.01.01 84.04.01 99.01.01
DESCRIPCION			
Corresponden a las provisiones y registros por compra de bienes o insumos para el cumplimiento de los objetivos, utilizados para la producción de bienes o servicios; Gastos Financieros; Pérdidas e Impuestos incurridos durante el ejercicio fiscal.			
634.01 Servicios Básicos 634.02 Servicios Generales 634.03 Traslados, Instalaciones, Viáticos y Subsistencias 634.04 Instalación, Mantenimiento y Reparaciones 634.05 Arrendamiento de Bienes 634.06 Contratación de Estudios e Investigaciones 634.07 Gastos de Informática 634.08 Bienes de Uso y Consumo Corriente 634.11 Otros Gastos Corrientes 634.46 Bienes Biológicos no Depreciables 635.01 Impuesto, Tasas y Contribuciones 635.02 Intereses Deuda Pública Interna 635.03 Intereses Deuda Pública Externa 635.04 Seguros, Comisiones Financieras y Otros 635.05 Intereses de Proveedores 635.07 Intereses en Títulos y Valores 636.01 Transferencias Corrientes al Sector Público 638.02 Costo de Ventas de Productos y Materiales 638.51 Depreciación Bienes de Administración 638.53 Amortización de Intangible 638.54 Amortización de Cuentas Incobrables 638.55 Costo de Pérdidas de Larga Duración 639.01 Gastos del Ejercicio			
DEBITOS		CREDITOS	
1. Por el pago de los servicios recibidos. 2. Por el valor devengado de los seguros y otros gastos corrientes pagados por anticipado. 3. Por la porción mensual de los impuestos pagados por anticipado.		1. Por cierre del ejercicio.	

ELEMENTO	GRUPO
9 CUENTAS DE ORDEN	91 Cuentas de Orden Deudora 92 Cuentas de Orden Acreedora
DESCRIPCION	
<p>Se establece el criterio técnico para el registro contable de valores que no afectan la situación financiera de la Entidad, pero cuya incorporación en libros es necesaria con fines de recordatorio contable y de Control sobre aspectos administrativos.</p>	
<p>Las Cuentas de Orden se las utiliza en la Contabilidad a efecto de representar recursos y obligaciones probables o eventos sujetos a contingencias o eventualidades, que de suceder pueden producir efectos patrimoniales y en los resultados para la Entidad. Una vez ocurrida la contingencia que determina su apertura, su saldo parcial o totalmente tendrá que derivarse hacia cuentas del Estado de Situación Financiera y del de Resultados.</p>	
<p>Las Cuentas de Orden podrán contener auxiliares, en la medida que se requiera disponer de información de detalle, para permitir una clara identificación de las características y especificaciones particulares de sus representaciones sólo en una de cada par de cuentas.</p>	
<p>Su registro debe ocurrir debitando y acreditando por igual valor las Cuentas de Orden correlativas que intervengan, debiendo forzosamente observar una relación de uno a otro entre los subgrupos de Cuentas 911 y 921.</p>	
<p>La información de la Entidad no sólo debe conocer sus recursos y obligaciones reales, sino también sus recursos y obligaciones contingentes, que serán proporcionadas al lector a través de estas Cuentas para analizar, interpretar y conocer expectativas favorables o adversas para la institución.</p>	
<p>Las cuentas de orden serán presentadas exclusivamente en los Balances de Comprobación de acuerdo a la secuencia que establece su codificación y en los Estados de Situación Financiera, en los cuales constarán a continuación del total correspondiente al Pasivo y Patrimonio.</p>	

ELEMENTO	GRUPO
9 CUENTAS DE ORDEN	91 Cuentas de Orden Deudoras
DESCRIPCION	
<p>Registran para efectos de control; bienes, títulos y valores que por su naturaleza no constituyen derechos de la Entidad que han sido recibidos de terceros para su administración y custodia, así como aquellos activos que por sus características son considerados Activos no Depreciables.</p>	
<p>Estos registros tendrán como contra partida la Cuenta por el contrario. La Amortización o Depreciación se registrará en una cuenta de valuación específica según su naturaleza, excepto para los Activos no Depreciables.</p>	
<p>911.01 Bienes recibidos en Comodato 911.02 Mejoras y Reparaciones en Bienes en Comodato 911.03 Reemplazo de Bienes Recibidos en Comodato 911.05 Depreciación Acumulada Bienes recibidos en Comodato 911.06 Depósitos en Garantía 912.01 Bienes Recibidos en Comodato 913.01 Bienes Entregados en Comodato 914.99 Activos Capitalizables (menores a US\$100.00)</p>	
DEBITOS	CREDITOS
<p>1. Cuando se reciban bienes en custodia, venta o comodato, garantías diferentes de dinero de terceros.</p>	<p>1. Por la devolución de bienes o amortización de garantías recibidas de terceros.</p>
<p>2. Por el control de bienes considerados Activos no Depreciables.</p>	<p>2. Cuando se produce la baja de los bienes por destrucción u obsolescencia.</p>

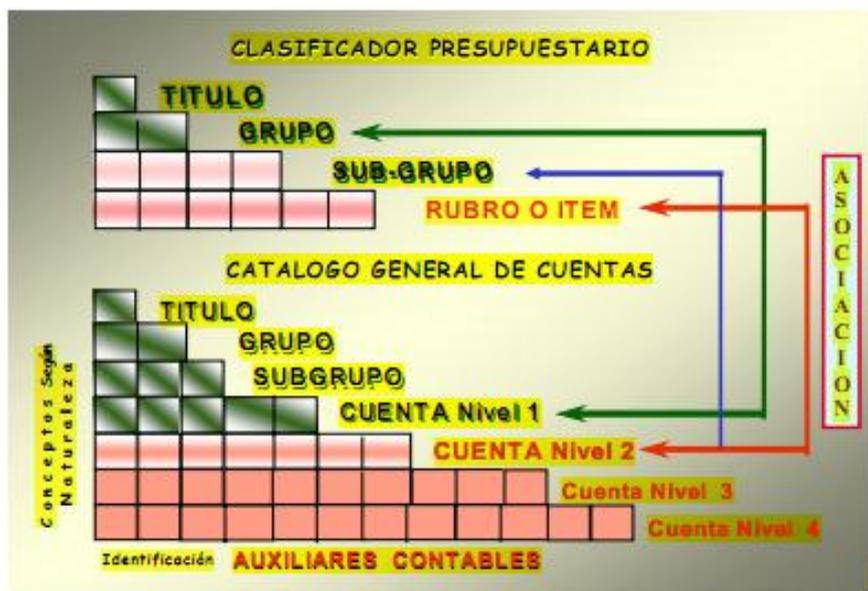
5.7.2.5. Estado de Ejecución Presupuestaria

Preparado con datos del Presupuesto aprobado, a nivel de grupos(presupuestario), obtenido de las cédulas de Ingresos y de Gastos, con sumatorias parciales: Funcionales y Programáticos de la Entidad y conciliados con los flujos asignados codificados y acumulados deudores y acreedores de las Cuentas por Cobrar y de las Cuentas por Pagar asociadas a la naturaleza del Ingreso o del Gasto, respectivamente a la fecha de corte.

La diferencia determinada en la ejecución y resultado de los Ingresos y Gastos, se denomina Superávit o Déficit Presupuestario, según el caso.

Gráfico 4

Esquema de Clasificador Presupuestario asociado a Cuentas Contables



Elaborado por: Ministerio de Economía y Finanzas del Ecuador

Cuadro 4
ASOCIACION PRESUPUESTARIA A PARTIDAS CONTABLES

ASOCIACION PRESUPUESTARIA						PARTIDA CONTABLE	CONTRA PARTIDA CONTABLE
TIPO RUBRO SEG. PRESUPUESTO	CORRIENTE	PRODUCCION	INVERSION	CAPITAL	FINCMTO		
INGRESOS	CUENTAS POR COBRAR - GRUPO CONTABLE "113"					ACTIVO	CUENTAS
Tributarios - Impuestos, Tasas y Contribuciones	11					113.11	PASIVO - Op. por Liquidar (Sujeto Activo del Tributo o del Recurso Público)
Concesiones de Bienes	12					113.12	
Expensas Comunes	13					113.13	
Venta de Bienes y Servicios	14					113.14	
Rentas de Inversiones y Multas	17					113.17	Otros Ingresos
Otros Ingresos - Administrativos	19					113.19	
Venta de Activos no Financieros				24		113.24	
Recuperación de Inversiones				27		113.27	Inversiones
Transferencias y Donaciones de Capital				28		113.28	PASIVO - Op. por Liquidar (Sujeto Activo)
Financiamiento Público					36	113.36	
Saldos Disponibles (en Caja - Bancos)					37	37	Saldo en Bancos
GASTOS	CUENTAS POR PAGAR - GRUPO CONTABLE "213"					PASIVO	CUENTAS
Gastos en Personal	51	61	71			213.51; .61;.71	Gastos de Personal
Prestaciones Sociales	52					213.52	
Bienes y Servicios	53	63	73			213.53; .63;.73	Gastos Administrativos
Gastos Financieros	56				96	213.57; .96	Gastos Financieros
Otros Gastos	57	67	77			213.57; .67;.77	Otros Gastos
Otros Gastos Corrientes: Tributos, Seguros, Comisiones y Gastos Operativos	75					213.75	Otros Acticos (Diferido)
Bienes de Larga Duración	84					213.84	Activo Fijo
Aporte Fiscal				85		213.85	Cuentas por Cobrar
Inversiones Financieras				87		213.87	Inversiones
Pasivo Circulante					97	213.97	Obligaciones por Pagar

Elaborado por: José A. Cruz Fabre

5.7.2.6. Talento Humano

Las personas que forman parte en la elaboración de este proyecto son las siguientes:

- Ing. Julio Ocampo Ocaña, MBA; Jefe de Presupuesto de la Muy Ilustre Municipalidad de Guayaquil.
- CPAGino Erazo Martínez; Socio, KPMG PeatMarwick Ecuador.
- Abg. Gunter Morán Kuffó, - Subdirector Regional Procuraduría General del Estado, Regional Sur.
- Econ. Ángel Salazar, Catedrático y Supervisor Regional de Auditores Externo de la Contraloría General del Estado, Regional 1.
- Ing. Juan Manuel Proaño, Procesos de Gestión Tributaria y Seguridad Informática Corporativa del Servicio de Rentas Internas del Ecuador

5.7.2.7. Recursos Financieros y Medios de Trabajo

Cuadro 5
Recursos materiales utilizados

LISTA DE MATERIALES UTILIZADOS			
Ref.	Material	Cantidad	Precio
1	Carpetas	5	\$ 6,50
2	Cuaderno de apunte	1	2,25
3	Esferográfico	1	1,00
4	Lápiz	2	2,00
5	Resma de Hoja A4	2	18,00
6	Copias de Material	1.000	200,00
7	Uso de Internet		40,00
8	Impresión y encuadernado		80,00
9	Gastos de Viaje y Entrevistas		750,00
TOTAL			\$ 1.099,75

Elaborado por: José A. Cruz

5.7.3. Impacto

La determinación de los costos en las empresas de servicios es más compleja y diversa, que al momento de determinar los costos industriales; deben tomarse en consideración las características propias de cada empresa, ya que los procedimientos de cálculo dependen del tipo de su actividad, permitiendo de esta manera una adecuada Planificación Presupuestaria y Tributaria

Esta tesis, permitirá contar con esquemas contables aplicables a la administración de recursos públicos por parte de personas jurídicas de derecho privado sin fines de lucro, evitando errores en el registro o reconocimiento de los Ingresos de Gestión, originando excedentes, que al no ser reinvertidos están potencialmente expuestos al pago de la tasa del Impuesto a la Renta de las sociedades, gasto no financiado por la entidad administradora, que finalmente conllevaría a gravar el costo de los bienes o servicios producidos.

5.7.4. Cronograma

Cuadro 6
Cronograma de la Propuesta

No.	Actividad	MESES					
		Mayo Junio		Julio Septiembre		Octubre Noviembre	
1	Consulta Jurídica sobre Base Imponible tributable.	■					
2	Diseño de esquemas contables de las transacciones.			■			
3	Rediseño del software para aplicación contable					■	
4	Capacitación y Desarrollo de personal		■		■		■

Elaborado por: José A. Cruz

5.7.5. Lineamiento para evaluar la propuesta

Según la propuesta de la implementación de esquemas contables para reconocimiento adecuado de los recursos públicos administrados por instituciones de derecho privado sin fines de lucro que operan mediante autogestión; la investigación está basada en las disposiciones legales que rigen principalmente para los recursos públicos administrados por entidades de derechos privado sin que pierdan los sujetos activos su titularidad, lo cual que guarda relación con la disposición constitucional que estos no pierden su naturaleza aun cuando sean administrados por terceros; se considera también la falta de reinversión en el plazo establecido está sujeto a las disposiciones contenidas en los Art. 9 y 19 de la LORTI su Reglamento y demás leyes de la República del Ecuador que fueron analizadas en la Fundamentación del presente Trabajo de Investigación; por tal efecto, la contratación de Consultores y Expertos Contables, Tributarios y de Sistemas Informáticos es relevante para aplicar de manera estandarizada el reconocimiento de los recursos públicos y el tratamiento derivado de los excedentes anuales, denominado Superávit , contrario a la naturaleza de las entidades estudiadas.

Los recursos estuvieron disponibles en forma oportuna y las entrevistas programadas se cumplieron de acuerdo a lo planificado. Aunque existen posiciones opuestas respecto a los especialistas entrevistados, estos coinciden en que los excedentes resultantes no deben ser gravados con ningún tipo de impuesto debido a que son fondos públicos, ni ser penalizados cuantitativamente como cualitativamente, es decir la falta de reinversión como falta de gestión de la administración.

De esta investigación se visualiza que la entidad de control tributario, debe considerar el cargo por impuestos únicamente a las entidades sin fines de lucro privadas más no para aquellas que son netamente públicas en su constitución patrimonial y que operan con subsidiarias o partes relacionadas de una o más entidad pública, que además provee los recursos para su operación, lo cual se ha considerado en las conclusiones y recomendaciones de este trabajo.

CONCLUSIONES

Este trabajo de Investigación permite concluir que aun cuando existensistema contablealtamente desarrollados y que cuentan con una herramienta informática, que le permita almacenar la información contable y que a su vez facilita obtener y preparar reportes financieros de forma simple; con adecuados controles en los mismos programas, la presentación de los hechos consumados permite concluir en lo siguiente:

- La figura del Superávit, dista de la naturaleza y el objeto social de las entidades sin fines de lucro, en cualquiera de sus clases, y estos no son reinvertidos en el plazo establecido en la norma tributaria debido a que forman parte de proyectos a largo plazo que requieren ser provisionados.
- No existen criterios unificados para el registro de los recursos, a fin de mantenerlos siempre a favor del Sujeto Activo y no como Ingresos propios de la entidad administradora; revelándolos como Pasivo a favor del primero.
- Las transacciones carecen de un tratamiento especializado; debido a que los recursos públicos no son manejado contablemente con asociación presupuestaria ni como Reembolsos de Gastos (tributariamente).
- La venta que realiza la entidad administradora se respaldan en facturas propias, reconociendo estas transacciones como Ingresos Propios cuando realmente corresponden a Ingresos del Sujeto Activo.
- Las entidades no cuentan con análisis y procesos de costeo para producción de servicios, teniendo presente que el precio de producción incluye únicamente Costos Directos.
- La norma tributaria no hace excepción de entidades de acuerdo a su composición patrimonial por lo cual todas están sujetas al pago de Impuesto a la Renta de Sociedad, sobre los resultados fiscales en caso de no reinversión de los excedentes.

RECOMENDACIONES

El control externo de las entidades privadas sin fines de lucro que administran recursos públicos es ejercido por la Contraloría General del Estado, así como el Ministerio de Bienestar Social que legalizó su creación. Estas autoridades deben fiscalizar el funcionamiento de estos entes, sus gestiones directivas y administrativas, sus libros y registros contables, así como el destino de los recursos a sus fines sociales para lo que fueron constituidas y obtuvieron su personería jurídica; por lo tanto es recomendable aplicar lo siguiente:

- Tratar el Superávit como una provisión en esencia, que sirven para el desarrollo de los proyectos contenidos en los planes plurianuales que pasan a ser parte de los recursos comprometidos.
- Reconocer como Pasivos a favor del Sujeto Activo los recursos públicos, los cuales no constituyen Ingresos propios de la entidad administradora; aun cuando sean reconocidos de manera distinta, no están gravados por Impuesto alguno debido a su naturaleza.
- Tratar las compras para producir bienes y servicios de la entidad administradora, como Gastos Reembolsables, cuya contra partida por igual corresponde a “Ingresos por Administración”, utilizando los soportes documentarios como crédito fiscal para el Sujeto Activo.
- Establecer un punto de emisión de comprobantes de venta del Sujeto Activo, en las instalaciones donde opera la entidad administradora, reconociendo los valores recaudados como Pasivo y no como Ingresos Propios.
- Contar con una adecuada planificación presupuestaria (de la entidad administradora) y un sistema de costeo, excluyendo impuestos y cualquier tipo de carga fiscal que no son forma parte del precio del bien o servicio,
- Delimitar diferencias en el tratamiento subsiguiente del origen de los fondos; evitando cualquier tipo de evasión, cuando se trata de entidades privadas con participación pública, diferenciándose de las privadas que si están sujetas a la obligación tributaria.

BIBLIOGRAFIA

- AROSEMENA AROSEMENA, G. (2009). *Impuesto, Gobierno y Economía*. Guayaquil, Guayas, Ecuador: Perspectiva.
- CONTADURIA PUBLICA DE LA NACION, L. -P. (s.f.). *Decreto Legislativo No.822*. Recuperado el 22 de Agosto de 2012, de Norma Interna Control Sociedades Públicas 9 Ingresos Provenientes de Transacciones de Intercambios: <http://www.mecon.gov.ar/hacienda/cgn/ifac/nicsp09.htm>
- DONOSO AZAÑÓN, J. J. (29 de Octubre de 2011). *Economía de las personas - Innovación ONG - Entidades sin fines Lucrativos*. Recuperado el 12 de Septiembre de 3, de Entidades sin fines lucrativos. El beneficio ¿Paradigma o paradoja?: http://www.donosos.es/?page_id=69
- EMPRESARIO, e. N. (8 de Abril de 2009). *Organizaciones religiosas no tienen obligación de pagar Impuesto a la Renta en Ecuador*. Recuperado el 19 de Agosto de 2012, de www.elnuevoempresario.com: [http://www.elnuevoempresario.com/noticias_7290_organizaciones-religiosas-no-tienen-obligación-de-pagar-impuesto-a-la-renta-en-ecuador.php?](http://www.elnuevoempresario.com/noticias_7290_organizaciones-religiosas-no-tienen-obligación-de-pagar-impuesto-a-la-renta-en-ecuador.php)
- FERNANDEZ, N. (s.f.). *Los Superávit deben ser reinvertidos en las instituciones y sus programas*. Recuperado el 26 de Agosto de 2012, de Temas contables, Nicasio Fernandez.es - Contabilidad & NIC con line: http://www.nicasiofernandez.es/reinversión_beneficios_extraordinarios.htm
- HERNANDEZ, Y. (12 de Junio de 2010). *Costos abc | Gerencie.com*. Recuperado el 1 de Septiembre de 2012, de El Sistema de Costo basado en las Actividades: <http://www.gerencie.com/contactos>
- Insconstitucionalidad cobro de Tasas, Quiport S.A., 0003-09-SIN-CC (CORTE CONSTITUCIONAL 23 de Julio de 2011).
- Junta, Gbno. Argentino. (4 de Julio de 2008). *Resolución Técnica No. 25. Modificación de la Resolución Técnica No. 11, Normas Particulares de exposición contable para entes sin fines de lucro*. Termas de Río Hondo, Santiago del Estero, Argentina: Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias, Centro de Estudios Científicos y Técnicos (CECYT).
- MARTINEZ, R. (14 de Octubre de 2010). *La carga fiscal es una traba a la reinversión*. Recuperado el 27 de Agosto de 2012, de [grocha@elpais.com.uy: http://www.elpais.com.uy/suplemento/empresario/La-carga-fiscal-es-una-traba-a-la-reinversion/elempre_511061_100827.html](http://www.elpais.com.uy/suplemento/empresario/La-carga-fiscal-es-una-traba-a-la-reinversion/elempre_511061_100827.html)
- NAGY, J., & HAMPTON, C. (s.f.). *Entender el significado de Insituciones sin Fines de Lucro y de la exención de Impuestos*. Recuperado el 19 de Agosto de 2012, de Caja de Herramientas Comunitarias: <http://www.ctb.ku.edu/es/tablecontents/seccionprincipal43.4.aspx>
- NAVAJO, P. (2004). *Iniciativa Social y Estado de Bienestar*. Recuperado el 5 de 9 de 2012, de Clasificación de la Iniciativa Social: <http://www.iniciativasocial.net/clasificacion.htm>
- NAVAJO, P. (2004). *Iniciativa Social y Estado de Bienestar*. Recuperado el 5 de 9 de 2012, de El Movimiento Asociativo Actual: <http://www.iniciativasocial.net/noventa.htm>
- RIVERO CARO, A. (s.f.). *Cronología de la historia del Impuesto*. Recuperado el 24 de Agosto de 2012, de <https://groups.google.com/forum/?hl=es&fromgroups#itopic/revolucion-org-ve/PLZHA0rE6ME>: <http://www.neoliberalismo.com/impuestos.htm>

ANEXOS

No. 1

Matriz de Diseño de Tesis

No. 2

Matriz de Causa y Efecto

No. 3

Actores de la Economía Popular y Solidaria del Ecuador – Diciembre 2008

No. 4

Formato Entrevista

No. 5

Evidencias de las Entrevistas - Fotografías

No. 6

Certificado de Plagio.

Anexo 1

MATRIZ DE DISEÑO DE TESIS

Problema	Formulación	Objetivo General	Hipótesis General	Variable		Efectos
				Independiente	Dependiente	
Impacto que causa el Impuesto a la Renta gravado sobre el SUPERÁVIT en Instituciones Privadas sin fines de lucro que administran fondos públicos.	¿Qué impacto fiscal, societario, financiero y contable implica el Impuesto gravado a la falta de Reinversión del Superávit?	Planificar en el Presupuesto de la Entidad, aspectos tributarios y contables que revelen en los Estados Financieros una base imponible inexistente, obligada a una carga fiscal.	Ausencia de una Planificación de aspectos tributarios y contables generaría Estados Financieros con una base imponible obligada a un pago de Impuesto adicional.	Ausencia de Planificación de aspectos tributarios y contables.	Estados Financieros con base imponible obligada a pago de Impuesto.	Impuesto gravado incrementa los Costos por Servicios e Inconsistencia en la preparación de los Estados Financieros.
Sub Problema	Sistematización	Objetivo Específico	Hipótesis Particulares	Variable		Efectos
El Impuesto a la Renta que grava la "No reinversión del Superávit" , carece de financiamiento.	¿Qué costo implica el pago del Impuesto por falta de Reinversión del Superávit?	Conocer el costo que causa el Impuesto a la Renta que grava la "No reinversión del Superávit" .	Impuesto a la Renta por la "No reinversión del Superávit" generaría una carga tributaria no financiada que constituye Costos.	Impuesto a la Renta por la no Reinversión del Superávit	Carga tributaria no financiada que constituye Costos.	Incremento de los Costo por Servicios.
La base imponible para el cálculo del Impuesto a la Renta sobre el "Superávit no reinvertido" , no tiene origen en la Renta.	¿Qué efecto legal origina el pago de un tributo que no tiene origen en la Renta como parte de Ingresos propios, sino de Ingresos Tributarios?	Analizar la naturaleza jurídica de la base imponible para el cálculo del Impuesto a la Renta sobre el "Superávit no reinvertido" .	Desconocer la naturaleza jurídica de la base imponible del Impuesto sobre el "Superávit no reinvertido" originaría un Pago Indebido de Tributo.	Naturaleza jurídica de la base imponible del Impuesto sobre el "Superávit no reinvertido".	Pago Indebido de Tributos.	Pago de un Impuesto sobre una base imponible sin base jurídica.
El ahorro del Impuesto a la Renta generado por la "Reinversión del Superávit" , constituye un Aporte del Estado en los mismos términos que lo deja de percibir.	¿La disposición tributaria de qué efecto societario tiene al considerarse como ahorro fiscal un Aporte del Estado?	Evaluar si el ahorro por exoneración del Impuesto a la Renta generado por la "Reinversión del Superávit" , genera un registro contable por el Aporte del Estado.	La exoneración del pago de Impuesto por "Reinversión del Superávit" requeriría un registro contable reconociendo como Aporte del Estado.	Exoneración del pago de Impuesto por "Reinversión del Superávit".	Registro Contable reconociendo como Aporte del Estado.	Participación societaria del Estado sin aportación efectiva.
La disposición tributaria sobre el "Superávit" no cuenta con un claro tratamiento del Registro Contable.	¿De qué manera incide el tratamiento del Superávit al no contar con directrices contables?	Identificar los efectos contables que origina la aplicación de disposición tributaria sobre el "Superávit" resultante del ejercicio fiscal.	El desconocimiento de los efectos contables por aplicación de la disposición tributaria al "Superávit" generaría distorsión en los Estados Financieros.	Efectos contables por aplicación de la disposición tributaria al "Superávit".	Distorsión en los Estados Financieros.	Revelación inconsistente de información contable en los Estados Financieros.
El "Superávit" es producto del reconocimiento contable en el Estado de Resultado de los Ingresos Tributarios.	¿De qué manera incide el reconocimiento de los Ingresos Tributarios como parte de los Ingresos propios de la entidad?	Identificar los efectos contables que origina el reconocimiento de los Ingresos como propios y no como Ingresos Tributarios.	La omisión del registro como obligación a favor del Sujeto Activo de los Tributo generaría sobreestimación de los Ingresos de la Entidad.	Registro como obligación a favor del Sujeto Activo de los Tributo.	Sobreestimación de los Ingresos de la Entidad.	Sobrevaloración de los Ingresos propios de la Entidad en el Estado de Resultados.
Del Patrimonio de los Socios es parte el "Superávit" que son quienes deben disponer del mismo, mas que por norma tributaria.	¿Qué efecto legal origina la disposición del "Superávit" en razón de la norma tributaria?	Conocer el impacto de la disposición de la cuenta patrimonial del "Superávit" dispuesto por norma tributaria.	El incumplimiento de la disposición de la norma tributaria sobreestimaría el saldo de la cuenta patrimonial "Superávit" .	Incumplimiento de la disposición de la norma tributaria.	Saldo de la cuenta patrimonial del "Superávit".	Disposición Tributaria tiene un efecto directo en el grupo patrimonial.

Elaborado por: José A. Cruz Fabre

Anexo 2

MATRIZ DE CAUSA Y EFECTO

Problema		EFECTOS		
		Impacto 1	Impacto 2	Impacto 3
1	Impacto que causa el Impuesto a la Renta gravado sobre el SUPERAVIT en las entidades sin fines de lucro.	Impuesto gravado incrementa los Costos por Servicios.	Impuesto gravado genera inconsistencia en los Estados Financieros.	Inconformidad de los beneficiarios de los bienes o servicios ofertados
Subproblema		EFECTOS		
		Impacto 1	Impacto 2	Impacto 3
1	El Impuesto a la Renta que grava la " No reinversión del Superávit ", carece de financiamiento	Financiamiento tiene incidencia directa en los Costos del Servicio.	El impuesto gravado a Tributos carece de base legal, debido a que los fondos públicos no pierden su naturaleza	La no Reinversión, refleja falta de Gestión de la administración
2	La base imponible para el cálculo del Impuesto a la Renta sobre el " Superávit no reinvertido ", no tiene origen en la Renta.	El pago del impuesto sobre el resultado originado en el Superávit Presupuestario constituye un Pago Indebido .	No existen directrices específicas de la norma para el registro de esta transacción	Un reclamo por pago indebido, sería rechazado por la Autoridad tributaria debido a que la norma puntualiza el pago del Impto. por no reinversión
3	El ahorro del Impuesto a la Renta generado por la " Reinversión del Superávit ", constituye un Aporte económico del Estado en los términos que deja de percibir el Tributo.	El ahorro fiscal representa aporte de fondos públicos que tiene efecto en el patrimonio institucional y convierte al Estado en socio de la Entidad	El aporte de fondos públicos debe ser contablemente reconocido en la Cuenta del Patrimonio .	Se afecta el Patrimonio de los Socios por una disposición tributaria
4	La disposición tributaria sobre el " Superávit " no cuenta con un claro tratamiento del Registro Contable.	Efecto en el Flujo de Caja, sin generación efectiva de Ingresos.	Distorsión en la revelación de registros contables en los Estados Financieros.	Inexactitud del reconocimiento contable de las transacciones derivadas.

Anexo 3

Actores de la Economía Popular y Solidaria del Ecuador

Organizaciones Jurídicas a nivel Nacional
Al 31 de Diciembre del 2008

TIPO	Carchi	Imbabura	Pichincha	Cotopaxi	Tungurahua	Chimborazo	Bolívar	Azuay	Cañar	Loja	Esmeraldas	Manabí	Los Ríos	Guayas	El Oro	Sucumbíos	Napo	Pastaza	Morona Santiago	Zamora Chinchipe	Orellana	Galapagos	TOTAL
Cooperativas	166	104	1.671	93	340	264	78	277	141	165	130	233	84	1.073	238	43	34	96	85	43	44	20	5.422
Asociaciones	403	569	1.554	840	392	1.046	245	616	265	338	171	88	1.415	4.643	599	720	259	303	207	319	115	12	15.119
Fundaciones	29	146	2.516	140	215	146	83	235	46	54	44	41	167	2.003	107	60	14	77	67		2	13	6.205
Confederaciones			5															2					7
Federaciones	8	11	42	15	6	21	3		4	3	3	1	15	79	15	9	2		2				239
Corporaciones	28	13	109	53	17	39	13	21	6	6	2	1	13	116	7	10	3	5	3	2	1		468
Patronatos	1	2		4	2		1	1		1			6	5	2	3	3	3	4				38
Comités	14	103	713	480	80	225	74	453	63	94	34	64	272	2.276	274	92	2	32	46		6	5	5.402
Sindicatos		1	1	2		4								9									17
Comunas	1			1		4										5						1	12
Uniones	1	4	17	20	8	21	9	15	5	4	2	6	29	47		3	1	1					193
Juntas		12	1	8	2	1	2	5		1		2	14	31	1	11		5	6				102
Clubs		14	34	27	5	18	1	23	7	1	1	6	20	265	5	5	1	5	6			1	445
Frentes			3	1				1						15		2							22
Centros	9	37	18	53	40	43	4	23	6	8	3		19	194	8	8	12	71	312	13	11		892
Sociedades		24	18	19	7	26	1	10	16	5			11	106	4								247
Barrios	25	3		6												16	1						51
Concejos	1													13									14
Varios	27	34	40	48	11	15	5	25	22	10	3		69	217	9	71	2	16	11		1	11	647
TOTAL	713	1.077	6.742	1.810	1.125	1.873	519	1.705	581	690	393	442	2.134	11.092	1.269	1.058	334	616	749	377	180	63	35.542

Elaborado por: Subsecretaría de Economía Social y Solidaria del Ministerio de Inclusión y Economía Social del Ecuador.

Anexo 4
FORMATO DE ENCUESTA



UNIVERSIDAD ESTATAL DE MILAGRO

UNIDAD ACADÉMICA DE CIENCIAS ADMINISTRATIVAS Y COMERCIALES

**PROYECTO DE GRADO PREVIO A LA OBTENCIÓN DEL TÍTULO DE INGENIERO EN
CONTADURIA PUBLICA Y AUDITORÍA - CPA**

**TRATAMIENTO CONTABLE DE LOS INGRESOS TRIBUTARIOS Y SUPERAVIT QUE SE
ORIGINA COMO RESULTADO DE LA GESTION POR PARTE DE ENTIDADES PRIVADAS SIN
FINES DE LUCRO QUE ADMINISTRAN RECURSOS PUBLICOS SIN ASIGNACIONES
PRESUPUESTARIAS Y QUE OPERAN MEDIANTE AUTOGESTION**

1. ¿Cuál considera que es la herramienta técnico – contable, necesaria para el tratamiento de los Ingresos administrados por Entidades privadas sin Fines de Lucro, que permita una mejor preparación de los Estados Financieros y la determinación de una Base Imponible tributable?
2. ¿La falta de reconocimiento del Pasivo a favor la Entidad Pública o Sujeto Activo de los Ingresos Tributarios, al igual que la aplicación adecuada de la disposición tributaria sobre el "Superávit" constituye una desviación u omisión a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados?
3. ¿La exoneración del Impuesto a la Renta por "Reinversión del Superávit" debe reconocerse y registrarse contablemente como aporte del Estado por ser subvención? Cómo; en qué Estado Financiero y dentro de qué grupo de Cuentas Contables?

4. ¿La aplicación de la norma tributaria para disposición de la cuenta patrimonial "Superávit" debe ser autorizada por la Junta de Socios o sólo basta la disposición prescrita en la LORTI?
5. ¿La naturaleza del "Superávit no reinvertido" jurídicamente es Base Imponible para el cálculo del Impuesto a la Renta por falta de reinversión en el siguiente ejercicio económico? El Impuesto causado y pagado es un Pago Indebido?
6. ¿El Impuesto a la Renta que grava la "No reinversión del Superávit" forma parte de los Costos de los bienes y servicios producidos? Cuál sería su tratamiento para no considerarlo como tal?
7. ¿Cuál es el ajuste de la cuenta patrimonial "Superávit", por el "Superávit para la Reinversión" considerando el valor a Reinvertir y del Impuesto a la Renta gravado (ahorro fiscal) en cuentas analíticas diferentes; y, la inversión de estos en compra de bienes o servicios, el tratamiento de la amortización, depreciación y control?
8. ¿Qué tipo de documento (Comprobante de Ingreso o Factura) debe entregarse al usuario o beneficiario del bien o servicio por el valor que recauda la Entidad administradora, teniendo presente que se requiere del soporte físico para su crédito fiscal?
9. ¿Teniendo presente que los valores recaudados por la Entidad administradora, no constituyen Ingresos Propios y la entidad administradora debe recuperar los Gastos y Costos por Administración con cargo al Sujeto Activo, ¿Cuál sería el procedimiento de recuperación y con qué documento se respaldaría el Ingreso?
10. ¿Los valores pagados por compras de bienes y servicios, deben ser reclamados por la Entidad administradora de los fondos públicos al Sujeto Activo bajo qué figura, inclusive que permita la recuperación del IVA pagado?

Anexo 5

ENTREVISTAS

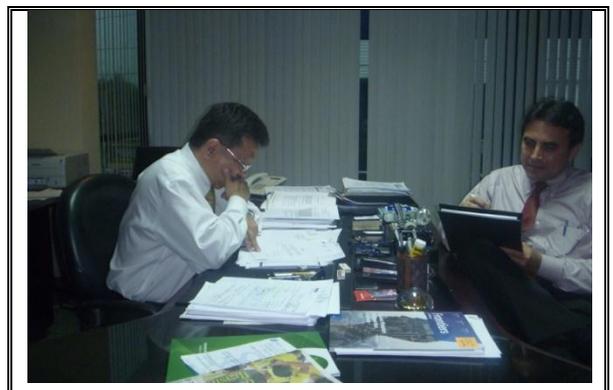
Ing. Julio Ocampo, MBA



Abg. Gunter Morán Kuffó



CPA –Gino Erazo Martínez



Anexo 6

CERTIFICADO DE PLAGIO

Puntuación: 4 de 100 (pobre, la revisión es necesario)



Plagio

- El texto de este documento es original



Revisar ortografía Contextual

330 temas

- Ortografía (330)
- Palabras omitidas
- Palabras que suelen confundirse
- Palabras desconocidas



Gramática

12 temas

- El uso de artículos (2)
- El uso de los sustantivos (2)
- Sujeto y el verbo (1)
- Otros (1)
- Verbosidad (6)
- El uso de las conjunciones
- El uso incorrecto de los números
- El uso incorrecto de preposiciones
- Pronombre acuerdo
- El uso de adjetivos y adverbios
- La comparación de dos o más cosas
- Paralelismo defectuoso
- Modificadores confusas
- El uso incorrecto de los negativos
- El uso de calificadores y cuantificadores
- Verbo
- Verbo su forma de uso
- Los verbos modales
- Oraciones condicionales
- Sentencia estructura
- Uso de la voz pasiva
- Patrones ignorados



Puntuación

7 temas

- Puntuación dentro de una oración (1)
- Puntuación Formal (6)
- Puntuación de cierre
- Capitalización



Estilo y selección de palabras

- Estilo de escritura
- Vocabulario uso

https://ed.grammarly.com/register/signup/report_pale/?newv=1

Ing. Roberto Cabezas Cabezas, MBA